Die Einkommensbesteuerung der Erwerbsgesellschaften in England

---

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der staatswissenschaftlichen Doktorwürde

genehmigt von der philosophischen Fakultät

der

Friedrich-Wilhelms-Universität zu Berlin

von

Otto Anders

aus Berlin

Tag der Promotion: 3. März 1926

99

Referenten: Prof. Dr. Bernhard
Prof. Dr. Sering

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Gebrüder Hoffmann, Charlottenburg, Schillerstraße 44

Inhalt

	Seite
Einleitung	1
I. Teil. Die „Income Tax“	
1. Kapitel. Einführung in die Steuer	3
2. Kapitel. Die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaften	9
A. Unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften	11
B. Beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften	20
3. Kapitel. Die objektive Steuerpflicht	
A. Einkommen aus englischem Grundbesitz	29
1. Einkünfte aus Grundvermögen	30
2. Einkünfte aus der Bewirtschaftung von Grundstücken	32
B. Einkommen aus Gewerbebetrieb	33
1. Die Steuerbemessungsgrundlage	34
2. Der steuerpflichtige Gewinn	
a) Vorschriften für die Berechnung des steuerpflichtigen Geschäftsgewinns	43
b) Abschreibungen	49
c) Art der Berechnung des zu versteuernden Geschäftsgewinns	62
C. Sonstiges Einkommen	66
1. Nicht an der Quelle besteuerte Einkünfte	67
2. Einkünfte aus Grundbesitz und Kapitalvermögen im Ausland	68
3. Sonstige Einnahmen	70
4. Kapitel. Veranlagung, Berufung, Steuerentrichtung	72
5. Kapitel. Besondere Behandlung gewisser Arten von Gesellschaften	
A. Gesellschaften mit großen Einkünften aus Kapitalanlagen	80
B. Lebensversicherungsgesellschaften	82
C. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften	85
6. Kapitel. Doppelbesteuerung	91
7. Kapitel. Gesellschaft und Gesellschafter	95
A. Die Besteuerung der physischen Personen nach der Leistungsfähigkeit	96
B. Die Gesellschaftsgewinne als Einkünfte der Gesellschafter	98
C. Gesellschaft und „Super-tax“	107

Seite
8. Kapitel. Schlußbetrachtung 115
II. Teil. Die „Corporation Profits Tax“
9. Kapitel. Geschichte der Steuer 119
10. Kapitel. Das Besteuerungsverfahren 124
A. Steuerpflichtige Gewinne 124
B Steuersatz und Rechnungsperiode 125
C. Berechnung der in die Rechnungsperiode fallenden Gewinne 126
D. Veranlagung usw. 129
11. Kapitel Die Bedeutung der Steuer 130
Quellen und Literatur 133

Einleitung.

Unter einer Einkommensbesteuerung der Erwerbsgesellschaften wird man die steuerliche Behandlung der Gewinne oder Einkünfte dieser Gesellschaften im Rahmen der gesamten Einkommensteuergesetzgebung des betr. Landes zu verstehen haben. Die Erwerbsgesellschaften sind für die hinter ihnen stehenden Personen das Mittel, durch Beteiligung am Wirtschaftsleben wirtschaftliche Vorteile zu erlangen, die im Gesellschaftsgewinn zum Ausdruck kommen. Da diese Gewinne an zwei Stellen erfaßt werden können, bietet sich für ihre Heranziehung zur Steuer eine Reihe von Möglichkeiten (Besteuerung der Gesellschaft unter Freilassung der Mitglieder und umgekehrt, Besteuerung an beiden Stellen ohne oder mit Milderung der doppelten Besteuerung in verschiedener Weise). Wie auch eine solche Besteuerung der Gesellschaftsgewinne steuergesetzlich durchgeführt sein mag, ihre Betrachtung wird sich auf die gesamte einkommensteuerartige oder -ähnliche Belastung sowohl bei der Gesellschaft als auch bei den Gesellschaftern zu erstrecken haben. Hiermit soll zugleich gesagt sein, daß der obige Ausdruck „im Rahmen der gesamten Einkommensteuergesetzgebung" nicht zu eng gefaßt werden darf. So würde z. B. eine von der Gesellschaft zu tragende Gewerbesteuer, die auf den Reinertrag abgestellt ist, ebensowenig außer acht zu lassen sein wie eine Kapitalertragssteuer, die auch die Gewinnanteile der Gesellschafter trifft.

In England erfolgt die Besteuerung der Gewinne der Gesellschaften aller Arten durch die „Income Tax". Die Bestimmungen dieser Steuer werden also im einzelnen darzustellen sein. Da die Gesellschaftsgewinne ohne Rücksicht auf die Gesellschaftsform bei den Gesellschaften selbst erfaßt werden, läßt sich die Darstellung derart vereinfachen, daß zunächst die Besteuerung der Gesellschaften selbst und dann die steuerliche Behandlung der Gewinnanteile bei den Gesellschaftern erörtert wird.

1920 wurde die „Corporation Profits Tax" eingeführt. Diese Steuer, die 1924 wieder abgeschaft wurde, stellt eine besondere Belastung des Einkommens der Gesellschaften mit beschränkter Haftung und eigener Rechtspersönlichkeit (companies) neben der „Income Tax" dar. Ihr ist der zweite Teil der Arbeit gewidmet.

Die „Income Tax“ ist eine reine Staatssteuer; Gemeindezuschläge werden nicht erhoben. Auch gibt es keine kommunalen Einkommensteuern. Die englische Kommunalbesteuerung beruht, im Anschluß an die Armensteuer (Poor Rate), hauptsächlich auf einer Belastung des Grundbesitzes.

Eine allgemeine Gewerbesteuer besitzt England nicht. Es gibt wohl eine Reihe gewerblicher Sondersteuern, jedoch in der Form von Lizenzen.

Bergwerkgesellschaften unterliegen noch einer besonderen Besteuerung durch die 1910 eingeführte „Mineral Rights Duty“. Diese Steuer trifft das Bergwerkseigentum, kommt also für Gesellschaften, bei denen es sich lediglich um eine Pachtung handelt nicht in Betracht. Steuerbemessungsgrundlage ist der „rental value“, d. h. bei verpachteten Bergwerken die Jahrespacht, bei vom Eigentümer betriebenen Bergwerken der geschätzte Betrag, der bei einer Verpachtung erzielt werden würde. Die Steuer beträgt 5 Prozent des „rental value“.

Erster Teil.

Die Income Tax.

Erstes Kapitel.

Einführung in die Steuer.

Wenn auch die während des langjährigen Bestehens der „Income Tax" eingetretenen Aenderungen des Gesetzes, soweit sie die Erwerbsgesellschaften berühren, in den späteren Ausführungen eingehend erörtert werden, erscheint es notwendig, einen kurzen geschichtlichen Ueberblick über diese Steuer im allgemeinen vorauszusenden, dem sich zwangsläufig eine Darstellung ihrer eigenartigen Organisation einfügt. In Hinsicht auf ihre finanzpolitische Entwicklung und Bedeutung kann auf die Arbeit von Harzendorf, „Die Einkommensteuer in England"[1], verwiesen werden. Was die heutige Stellung der Einkommensteuer im englischen Staatshaushalt anbetrifft, so war sie im Finanzjahr 1923/24 an den Gesamteinnahmen von 837 Mill. Pfd. mit einem Betrag von r. 330 Mill. Pfd. beteiligt.

I. Die moderne Einkommensbesteuerung in England reicht zurück bis in das letzte Jahrzehnt des 18. Jahrhunderts. Der Krieg mit der französischen Republik stellte Anforderungen an die Staatskasse, wie sie England bis dahin nicht gekannt hatte. Bei der Unmöglichkeit, mit dem bestehenden hauptsächlich indirekten Steuersystem auch nur einen einigermaßen hinlänglichen Teil der Ausgaben zu decken, und der drohenden Erschöpfung des Staatskredits war eine Reform dieses Steuersystems zur unabweisbaren Notwendigkeit geworden.

Als ein Versuch zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in der Form eines Zuschlags zu den Aufwandsteuern, dessen Höhe sich nach der Größe des Einkommens der steuerpflichtigen Person richtete, sich als ein finanzieller Mißerfolg erwiesen hatte, schlug der leitende Staatsmann und Finanzminister, William Pitt, im Dezember 1798 dem Parlament die Einführung einer allgemei-

---

1. Zeitschrift f. d. ges. Staatswiss enschaft, 1914, Erg. Heft 48.

nen Einkommensteuer vor, die jede Person und jede Art des Einkommens ohne Rücksicht auf die Quelle treffen sollte, soweit es überhaupt erfaßt werden konnte. Nur dem Druck der allgemeinen Zwangslage und der Persönlichkeit Pitts wird es zuzuschreiben sein, daß dieses Projekt trotz heftigsten Widerstandes schon am 9. Januar 1799 Gesetz wurde. Von den Grundzügen der „Income Tax" von 1799 sind folgende hervorzuheben:

a) Persönliche Steuerpflicht: Mit ihrem gesamten Einkommen, d. h. ohne Rücksicht darauf, wo es entsteht, sind steuerpflichtig alle „Residents in Great Britain", also alle in Großbritannien wohnhaften Personen ohne Rücksicht auf ihre Nationalität. Hierzu rechnet auch „every body, politic or corporate, company, fraternity or society of persons, whether corporate or not corporate, in Great Britain." Im Gegensatz hierzu waren nur mit ihrem aus Großbritannien stammenden Einkommen steuerpflichtig die „Absentees", d. h. im Ausland wohnhafte britische Untertanen.

b) Sachliche Steuerpflicht: Alle erkennbaren Einkommensquellen waren in 19 Einzelfällen (cases) aufgeführt und diese zu 4 Hauptgruppen vereinigt. Gestattet waren bestimmte Abzüge, sowohl vom Gesamtbetrag des Einkommens als auch vom Ertrag der einzelnen Einkommensquellen, z. B. Schuldzinsen, Instandhaltungskosten, Land-tax, Aufwandsteuern usw.

c) Die Leistungsfähigkeit wurde in folgender Weise berücksichtigt. Einkommen unter 60 Pfd. waren steuerfrei. Die volle Steuer von 10 Prozent wurde erst von Einkommen von über 200 Pfd. erhoben. Bei Einkommen zwischen diesen Grenzen war der Steuerfuß prozentual abgestuft. Dazu kamen Steuernachlässe nach der Kinderzahl und für Lebensversicherungsprämien.

d) Die Veranlagung erfolgte auf Grund einer Steuererklärung, zu deren Abgabe jede Person verpflichtet war.

Sobald sich die Auswirkungen dieser Steuer unbequem fühlbar machten, besonders im scharfen Gegensatz zu den indirekten Steuern, setzte eine Unzufriedenheit ein, die schnell anwuchs. Nach dem Frieden von Amiens im Mai 1802 und dem vorangegangenen Rücktritt Pitts gelang es den Gegnern ziemlich leicht, die Regierung zu ihrer Aufgabe zu veranlassen.

Aber schon der im nächsten Jahr von neuem ausbrechende Krieg zwischen England und Frankreich nötigte Pitts Nachfolger, Addington, wieder zur Einkommensteuer zu greifen. Mit ihrer Wiedereinführung in der bisherigen Form war bei dem bekannten Widerstand nicht zu rechnen. Unter Beachtung der gegen die bisherige Steuer erhobenen Argumente gab Addington der 1803 eingeführten Einkommensteuer eine Organisation, wie sie heute noch besteht.

II. Der Haupteinwand hatte sich gegen die zwangsweise Deklaration des Gesamteinkommens wegen der damit verbundenen Bloßlegung der gesamten Vermögenslage gerichtet. Diese mußte Addington also fallen lassen. Dafür führte er ein Besteuerungsverfahren ein, das unter der Bezeichnung „Erfassen an der Quelle" bekannt ist. Das Einkommen einer Person wurde nicht mehr in seiner Gesamtheit bei dieser, sondern, soweit dies möglich war, in seinen Teilen an den Quellen, d. h. dort erfaßt, wo diese Teileinkommen zuerst entstanden. Der Einkommensempfänger hatte nur noch denjenigen Teil seines Gesamteinkommens zur Veranlagung anzugeben, der noch nicht an der Quelle besteuert worden war. Diejenige Person, die für einen anderen die Steuer entrichten mußte, indem sie bei Berechnung ihres steuerpflichtigen Einkommens Leistungen an diesen, die für letzteren Einkünfte bedeuteten (Miete, Pacht, Schuldzinsen usw.), nicht absetzen durfte, hatte ein Recht zur Kürzung der Leistung um den entsprechenden Steuerbetrag. Es fand somit eine Abwälzung der Steuer bis zum endgültigen Einkommensempfänger statt.

Diese neue Organisation kam in den fünf „Schedules" des Gesetzes zum Ausdruck. Unter diesen Schedules erfuhren die in der Pitt-Steuer aufgeführten Einkommensarten folgende Zusammenfassung:

Schedule A: Einkommen aus in England gelegenem Grundvermögen (profits from the ownership).

Schedule B: Einkommen des „Inhabers" (Eigentümers, Pächters etc.) von in England gelegenen Grundstücken außer Wohnhäusern und gewerblich benutzten Gebäuden (profits from the occupation).

Schedule C: Zinsen usw. aus Staatspapieren.

Schedule D: Unter 6 „Cases" wurden besteuert die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Ausnahme derjenigen, die unter eine andere Schedule fallen, aus beruflicher Tätigkeit, aus ausländischem Vermögen aller Art, ferner alle sonst nicht getroffenen Einkünfte.

Schedule E: Gehälter und Pensionen der Beamten und Angestellten des Staates und der öffentlichrechtlichen Körperschaften.

Diese Schedules mit ihren besonderen Bestimmungen stellen sich dar als selbständige Teilsteuern mit eigenem Steuerobjekt. Hiermit war das die Pitt-Steuer beherrschende persönliche Prinzip zu einem guten Teil aufgegeben und das sachliche Prinzip in den Vordergrund gerückt. Bedingt durch den Fortfall der Gesamtdeklaration, ging man nicht mehr von der einzelnen Person aus und erfaßte bei dieser ihr ganzes Einkommen aus allen ihr zur Verfügung stehenden Quellen, sondern man ging von den Einkommensquellen aus und besteuerte die Einkünfte aus jeder Quelle besonders, führte aber gleichzeitig das Verfahren der Besteue-

rung an der Quelle selbst ein. Infolge dieses Verfahrens, das sich durch eine Trennung des Steuerzahlers vom endgültigen Steuerträger kennzeichnet, wurden die Einkünfte einer Person bei dieser selbst nur noch besteuert, soweit die Einkünfte direkt bei ihr entstanden (Steuerzahler und -träger), während sie im übrigen an den Stellen besteuert wurden, wo sie ursprünglich entstanden. In bezug auf die letztgenannten Einkünfte wurde diese Person zum Steuerträger erst durch die von der anderen Person, die die Steuer für sie entrichtet hatte (Steuerzahler), vorgenommenen Abwälzung. Dieses Erhebungsverfahren beeinflußte die Bestimmung der objektiven Steuerpflicht insofern, als bei Berechnung des unter der einzelnen Schedule zu versteuernden Betrags solche das eigene Einkommen vermindernden Beträge nicht abgesetzt werden durften, die als Leistungen an Dritte Einkünfte für diese bedeuten.

Die Einheit der aus fünf voneinander unabhängigen Teilsteuern bestehenden Gesamtsteuer trat hervor in der beibehaltenen Befreiung oder Ermäßigung bei den kleineren Einkommen. Zwecks Erlangung dieser Vergünstigungen waren die betr. Personen gezwungen, ihr Gesamteinkommen zu deklarieren. Bei an der Quelle besteuerten Einkünften wurde die Steuer zurückgezahlt.

Nachdem 1806 der Steuerfuß auf 10 % (bisher 5 %) heraufgesetzt, die Befreiungs- und Ermäßigungsgrenze auf 50 bzw. 150 Pfd. herabgesetzt worden war, blieb die Steuer in dieser Form während ihrer ersten Periode bestehen. Letztere fand ihren Abschluß, als nach Beendigung des Krieges der Regierungsantrag, die Steuer noch für eine bestimmte Zeit beizubehalten, am 18. März 1816 mit geringer Stimmenmehrheit (238 gegen 201) abgelehnt wurde.

III. In den beiden ersten Jahrzehnten nach Abschaffung der Einkommensteuer war es infolge starker Herabdrückung der Staatsausgaben nicht nur möglich gewesen, ein Defizit zu vermeiden, sondern auch gewisse Reformen des indirekten Steuersystems vorzunehmen. Seit der Mitte der dreißiger Jahre nahm jedoch der dauernde Staatsbedarf so zu, daß die Einnahmen aus dem bestehenden System zu seiner Deckung nicht mehr ausreichten. Aus finanzpolitischen wie auch aus innerpolitischen Gründen begann der inzwischen an die Spitze der Regierung getretene Sir Robert Peel 1842 mit der allgemeinen Finanzreform. Hierzu sollte die Reform der Zölle und Verbrauchssteuern das Mittel bilden.

Mochte die Tarifreform (Abschaffung aller absoluten Einfuhrverbote, Herabsetzung prohibitiver Zölle, Milderung der Zölle bezw. Zölle und Steuern auf gewisse Rohmaterialien und Gegen-

stände des Massenkonsums) auch eine beträchtliche Erhöhung der Staatseinnahmen in Aussicht stellen, so bedeutete sie doch andererseits auch eine augenblickliche Verminderung derselben. Dieser Einnahmeausfall mußte das schon ohne die Tarifreform vorhandene Defizit entsprechend erhöhen. Um aber das finanzielle Gleichgewicht schon jetzt herzustellen, sah sich Peel nach einer neuen Einnahmequelle um, die so lange beibehalten werden sollte, bis die von der Tarifreform erwartete Wirkung voll eingetreten war. Am geeignetsten erschien ihm für diesen Zweck die Einkommensteuer, deren Ertragsfähigkeit sich s. Z. erwiesen hatte, die auch in verwaltungstechnischer Hinsicht wenig Schwierigkeiten bot. Es gelang ihm denn auch, die Wiedereinführung dieser Steuer zu erreichen.

Seit 1842 besteht die Einkommensteuer ohne Unterbrechung. Aber nicht nur in der ersten Zeit nach der Wiedereinführung, sondern noch bis zur Mitte der siebziger Jahre sah man sie lediglich als eine außerordentliche Einnahmequelle an. Daß man sie nicht wieder abgeschafft hat, obwohl es an Bestrebungen hierfür nicht gefehlt hat, lag daran, daß man bei dem wachsenden Staatsbedarf und der fortgesetzten Finanzreform nichts Besseres an ihre Stelle zu setzen wußte. Erst nach dem letztgenannten Zeitpunkt erwarb die Einkommensteuer sich ihre Anerkennung als ordentliches Glied des Besteuerungssystems. Auch heute noch wird sie alljährlich vom Parlament bewilligt. Das hat aber nur die Bedeutung, daß durch das Finanzgesetz bestimmt wird, welcher Steuersatz für das betr. Jahr zur Anwendung kommen soll.

IV. Peel führte die Steuer wieder in der Form ein, die sie bis 1806 gehabt hatte. Die übernommene Organisation, d. h. die Zerlegung in fünf Teilsteuern und das Verfahren der Besteuerung an der Quelle ist bis heute beibehalten worden. Der Geltungsbereich der Steuer, bis dahin nur Großbritannien, wurde 1853 auch auf Irland ausgedehnt. Seit der Errichtung des irischen Freistaats erstreckt er sich auf Großbritannien und Nordirland.

Da jahrzehntelang mit der Beseitigung der Steuer gerechnet wurde, ist es erklärlich, daß man in dieser Zeit wenig Wert legte auf ihre bessere Ausgestaltung, d. h. einmal in bezug auf das Steuerobjekt unter den verschiedenen Schedules durch besseré Herausarbeitung der Reinerträge bei den einzelnen Arten der Einkünfte — natürlich unter Wahrung des Prinzips der Besteuerung an der Quelle —, zum anderen hinsichtlich der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Solche Verbesserungen setzten in der Hauptsache erst ein, nachdem man von der Notwendigkeit der Beibehaltung der Steuer überzeugt war. Besonders in Beziehung auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist die Steuer mit der Zeit auf einen ziemlich hohen Grad der Vollkommenheit gebracht worden. Hierauf wird bei der Besprechung

der steuerlichen Behandlung der Gesellschafter näher einzugehen sein, während die Verbesserungen ersterer Art unter dem Kapitel „Objektive Steuerpflicht" Erwähnung finden.

Bis zum Jahre 1918 bildeten die Grundlage besonders für die Bestimmung der Steuerpflicht und die Behördenorganisation die Einkommensteuergesetze von 1842 und 1853 mit zahlreichen Abänderungen späterer Jahre. Für das Veranlagungs- und Erhebungsverfahren galt der Taxes Management Act von 1880. 1918 wurden alle die Einkommensteuer betreffenden Bestimmungen zusammengefaßt in „An Act to consolidate the Enactments relating to Income Tax" (8 & 9 Geo. 5. c. 40), genannt Income Tax Act, 1918. Dieses Gesetz ist den weiteren Ausführungen zugrunde gelegt. Wie aber die späteren Finanzgesetze bis 1924 Berücksichtigung gefunden haben, so erfolgt, wo nötig, auch ein Zurückgreifen auf frühere Bestimmungen.

Zweites Kapitel

Die subjektive Steuerpflicht der Gesellschaften.

Während in den Einkommensteuergesetzen, die von dem persönlichen Prinzip beherscht werden, in der Regel zuerst eine Bestimmung der steuerpflichtigen Personen gegeben wird, befaßt sich die englische Einkommensteuer — infolge des sachlichen Prinzips —, in ihrer Scheduleeinteilung zunächst und vor allem mit dem Steuerobjekt, d. h. mit den verschiedenen Einkommensarten. Im ganzen betrachtet, erstreckt sich die Steuer: a) auf alle Einkünfte, die in England entstehen, ohne Rücksicht auf die Person, der sie zufließen; b) auf alle Einkünfte, die einer in England wohnhaften Person (person residing in the United Kingdom) zufließen, ohne Rücksicht darauf, wo sie entstehen.

Was nun die Erwerbsgesellschaften anbetrifft, so bestimmt das Gesetz, daß „every body of persons" in der gleichen Weise zu besteuern ist, wie eine „person" nach den gesetzlichen Vorschriften besteuert wird. Der genannte Ausdruck umfaßt aber „any body politic, corporate, or collegiate, and any company, fraternity, fellowship and society of persons, whether corporate or not corporate". Nach dieser weitgehenden Begriffsbestimmung sind also grundsätzlich alle Personenvereinigungen steuerpflichtig, ob sie eigene Rechtspersönlichkeit besitzen oder nicht[1]. Dementsprechend erübrigte sich eine Aufzählung der einzelnen Arten der in Betracht kommenden Personenmehrheiten. Nur die „partnerships" erfahren eine besondere Behandlung[2]. Das Gesetz besagt, daß, wenn ein Geschäft von zwei oder mehr Personen gemeinschaftlich betrieben wird, die hierauf bezügliche Steuer in einer Summe getrennt und von irgendwelchen anderen Steuerbeträgen der Gesellschafter berechnet werden und eine gemeinschaftliche Veranlagung „in the partnership name" erfolgen soll.

---

1. Auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts werden tatsächich im weitesten Umfange herangezogen. Bei Gemeinden erstreckt sich dies sogar auf gebührenähnliche Einnahmen (Marktstandsgelder). Eine Besteuerung der Erwerbsunternehmungen in öffentlicher Hand ergibt sich hiernach von selbst.

2. In Schottand juristische Personen.

Hiermit sind wir schon auf eine Rechtsform der englischen Erwerbsgesellschaften gestoßen, die sich mit derjenigen unserer offenen Handelsgesellschaft allgemein vergleichen läßt[3]. Zu den „partnerships" zählt aber auch die auf ein einzelnes Geschäft gerichtete Gelegenheitsgesellschaft (joint adventure)[4]. Seit 1907 ist auch die Beschränkung der Haftung eines Teils der Mitglieder auf einen bestimmten Betrag (Kommanditgesellschaft) zulässig[5]. Für solche „limited partnerships" besteht jedoch der Eintragungszwang.

Neben diesen sog. Personalgesellschaften stehen als Kapitalgesellschaften die „companies", d. h. die Gesellschaften des Kompagnierechts (Aktienrechts). Bei diesen handelt es sich zum allergrößten Teil um Personenvereinigungen, die die Rechtspersönlichkeit durch Erfüllung der Normativbestimmungen des Companies (Consolidation) Act, 1918 und der hierzu ergangenen Ergänzungen sowie Registereintragung erlangt haben[6]. Verhältnismäßig gering ist die Zahl derjenigen Gesellschaften, denen die Rechtspersönlichkeit durch Spezialgesetz (z. B. Eisenbahn- und Straßenbahngesellschaften, Werften usw.), und noch kleiner die Zahl der Gesellschaften, denen eine solche von der Krone verliehen worden ist.

Nach der Art der Haftung sind bei den „companies" zu unterscheiden:

a) Gesellschaften mit unbeschränkter Haftung (unlimited): Haftung der Mitglieder für Kompagnieschulden unbeschränkt.

b) Gesellschaften mit beschränkter Haftung: 1. Companies limited by shares. Die Gesellschaft besitzt ein in Aktien von gewissem Nominalbetrag zerlegtes Grundkapital. Haftung der Gesellschafter ist auf Volleinzahlung des Aktienbetrags beschränkt. 2. Companies limited by guarantee. Solche Gesellschaften können ein in Aktien zerlegtes Grundkapital besitzen oder nicht. Im ersten Falle sind die Mitglieder zur Volleinzahlung des Aktienbetrages und Zahlung desjenigen Betrags verpflichtet, den sie im Falle der Liquidation zum Gesellschaftsvermögen beizusteuern versprochen haben; im zweiten Falle nur zur Zahlung des letzteren Betrags.

c) Möglich ist auch, daß bei einer „limited company" Direktoren unbeschränkt haften.

---

3. vgl. Partnership Act, 1890.

4. Borchardt, Handelsgesetze des Erdballs, 1909, Bd. XI, 1, S. 118.

5. Limited Partnership Act, 1907.

6. Partnerships mit mehr als 20 Mitgliedern sind verpflichtet, sich als company eintragen zu lassen. Bei Bankgeschäften ist dies schon bei mehr als 10 Mitgliedern vorgeschrieben.

Die „company limited by shares" würde also der Aktiengesellschaft des deutschen Rechts entsprechen, während sie im Fall unter c) mit der Aktienkommanditgesellschaft zu vergleichen wäre. Der deutschen G. m. b. H. ähnelt die seit 1907 zulässige sog. „private company". Die Mindestmitgliederzahl kann 2 betragen, statt der sonst verlangten 7, die Höchstzahl darf aber 50 nicht überschreiten. Ausgabe von Prospekten zwecks Zeichnung von Aktien oder Obligationen ist verboten; Gründung also ohne Beteiligung des Publikums.

Außer den bisher erwähnten Gesellschaftsarten sollen dann noch die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (co-operative societies) in Betracht gezogen werden.

Der Umfang der Steuerpflicht, d. h. ob unbeschränkte oder beschränkte, hängt auch bei den Gesellschaften von der Frage ab, ob die einzelne Gesellschaft als „residing in England" anzusehen ist oder nicht. Hiermit wird auch zugleich die Frage der Besteuerung der ausländischen Gesellschaften gelöst. Was unter dem genannten Ausdruck zu verstehen ist, sollen die folgenden Ausführungen zeigen.

A. Unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften.

I. Geht man von den für die natürlichen Personen geltenden Regeln aus, dann ist eine Gesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie als „residing in England" anzusehen ist. Was hierunter in Beziehung auf eine Gesellschaft zu verstehen ist, sagt das Gesetz nicht. Die für Einzelpersonen gegebenen Regeln sind für eine Anwendung auf Gesellschaften nicht gut brauchbar.

In den ersten Zeiten nach Wiedereinführung der Steuer mag die Steuerbehörde in dieser Frage so gut wie keine Schwierigkeiten gehabt haben. Es kamen wohl nur Gesellschaften in Betracht, die, unter dem englischen Gesetz errichtet, ihr Unternehmen oder doch wenigstens ihr Hauptunternehmen in England hatten und so ohne weiteres als in England wohnhaft behandelt werden konnten. Als aber in der zweiten Hälfte des vorigen Jahrhunderts London sich immer mehr zum finanziellen Mittelpunkt der Welt entwickelte, errichteten ausländische Gesellschaften nicht nur Zweigniederlassungen in England, sondern verlegten nicht selten auch die Leitung des Unternehmens nach London, während die Unternehmung selbst im Ausland verblieb. Wie verhielt sich nun die englische Steuerbehörde demgegenüber? Hatte sie vordem eine gesetzliche Begriffsbestimmung des Ausdrucks „residing in England" in bezug auf Gesellschaften nicht vermißt, so kam ihr jetzt das Fehlen einer solchen zugute. Mit Hilfe der ordentlichen Gerichte gelang es ihr, einen immer größer werdenden Kreis aus-

ländischer Unternehmungen der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen. Als Ergebnis zahlreicher Gerichtsentscheidungen läßt sich folgendes feststellen: Eine Gesellschaft ist dann „residing in England", wenn die wirkliche (effective) Kontrolle ihres Geschäftsbetrieb in England ausgeübt wird, wo auch immer sie gegründet sein mag, und ebenfalls ohne Rücksicht darauf, wo der eigentliche Geschäftsbetrieb (trading operations) vor sich geht. Zur Erläuterung dieser „doctrine of control"[7] mögen zwei Beispiele aus der Praxis dienen.

Im ersten Falle[8] handelt es sich um die Gesellschaft Goerz & Co., die in das Gesellschaftsregister der südafrikanischen Republik eingetragen wurde, um in südafrikanischen Minen und ande-Aktien zu handeln. Während die Generalversammlung in Johannisburg stattzufinden hatte, war die Bestimmung des Ortes des Zentralbüros und der Zusammenkunft der Direktoren diesen überlassen. Die monatlichen Zusammenkünfet wurden im Londoner Büro abgehalten, wo auch das einzige Protokollbuch über die Entscheidungen der Direktoren geführt wurde. Rechnungsabschluß und -prüfung fanden in London statt, wo auch die Dividende festgesetzt und Dividendenscheine verausgabt wurden. Büros und Beamtenkörper befanden sich außerdem in Berlin, Paris und Johannisburg. Die Steuerbehörde hielt folgendes für gegeben:

1. daß der Handel und das Geschäft der Gesellschaft ein einziges Geschäft sei, das von der Gesellschaft innerhalb des Ver. Königreichs im Londoner Büro betrieben werde;

2. daß der Hauptsitz und die Leitung des Geschäfts der Gesellschaft sich im Londoner Büro befinde, von wo die Gesamtheit der gesellschaftlichen Operationen im Ver. Königreich und außerhalb desselben betrieben werde.

Sie halte deshalb die Gesellschaft für eine im Ver. Königreich wohnhafte Person und für verpflichtet zur Versteuerung der gesamten jährlichen Erträge, gleichviel, wo sie gemacht worden sind.

Die Gesellschaft behauptete:

1. daß sie in einem auswärtigen Gesellschaftsregister eingetragen worden sei;

2. die Generalversammlung werde im Ausland abgehalten;

3. das Kapital und Eigentum befände sich in Südafrika;

4. das Geschäft der Gesellschaft sei über 4 Märkte verteilt, von denen drei sich im Ausland befänden; die Gesellschaft sei nicht im Ver. Königreich wohnhaft, sondern in Südafrika.

---

7. Report of the Royal Commission on the Income Tax, 1920, par. 31.

8. Hertz, Besteuerung der Ausländer in der engl. Einkommensteuer, 1910 S. 48.

Entscheidung des Gerichts (High Court of Iustice):

Es handle sich zum großen Teil um die Frage, ob die Eintragung in Südafrika verhindere, daß die Gesellschaft in England einen Wohnsitz hat. Diese Frage ist zu verneinen, denn es sei ganz gut möglich, daß eine Gesellschaft zwei Wohnsitze habe, also kann sie auch im Ver. Königreich einen solchen haben. Führen nun die Tatsachen zu der Entscheidung, daß sie dort wirklich einen solchen hat? Welche Tatsachen vermögen einem Körper überhaupt einen Wohnsitz zu geben, der im wirklichen Sinne keinen Wohnsitz haben kann? Er muß etwas haben, was einer Wohnung gleichkommt. Das Hauptbüro in London kann als solche angesehen werden. Die Gesellschaftsartikel sagen nun, daß die Gesellschaft in London zu finden sei. Endlich zeigen die Tatsachen, daß das gesamte Geschäft von Londoner Direktoren kontrolliert wird. Dagegen verschwindet, daß die Gesellschaft in Südafrika gebildet wurde. In diesem Falle befinden sich alle Direktoren und Leiter der Gesellschaft, die Beamte der Gesellschaft sind, in England; das zeigt, daß die Gesellschaft in England ist, nicht eine Agentur; vielmehr scheint die Agentur in Südafrika zu sein.

Im zweiten Falle[9] (De Beers Consol. Mines Ld.) berief sich die Gesellschaft auf ihre koloniale Korporation. Ihr Hauptgeschäftslokal sei stets in Kimberley gewesen, wo ein Teil der Direktoren wöchentlich zusammentrete. Alle wichtigen Fragen seien stets nicht bloß den Direktoren in London, sondern auch denjenigen in Kimberley vorzulegen. Das Hauptgeschäft, die Diamantengewinnung, befände sich ausschließlich in der Kapkolonie.

Die Steuerbehörde vertrat den Standpunkt, daß das Geschäft der Gesellschaft ein einheitliches sei. Es werde vom Londoner Geschäftslokal aus betrieben; Spitze, Sitz und leitende Gewalt seien in London; sowohl inländische wie ausländische Hauptoperationen würden von London aus geleitet. Den wöchentlichen Sitzungen in London wohne die große Mehrzahl der Direktoren bei; die in Kimberley abgegebenen Direktorenstimmen hätten niemals die Majorität gebildet. In London tagen vier Kommissionen, insbesondere die Finanz- und die Diamantenkommission, welchen die wichtigsten Operationen zufielen.

Der High Court of Iustice schloß sich der Ansicht der Steuerbehörde an. In der Entscheidung wurde ausgeführt, daß das Gericht erforderlichenfalls feststellen würde, daß die Gesellschaft nur einen Aufenthalt habe, nämlich im Ver. Königreich, von wo aus das Geschäft geleitet wird, wenn auch die Hauptarbeit physischer Natur im Ausland erfolgen. So weit brauche indessen die

---

9. Report of the Comm. of Inl. Revenue, 1906; Fin. Archiv 1906, S. 509 ff.

gerichtliche Feststellung nicht zu gehen. Juristische wie physische Personen können nicht nur mehrere Gerichtsstände, sondern auch für Steuerzwecke einen doppelten Aufenthalt haben. Es genüge daher festzustellen, daß die Gesellschaft sich auch im Ver. Königreich aufhält. London bestimmt die Geschäftspolitik und die Hauptoperationen; in London werden die Verwaltungsarbeiten verrichtet, dort tritt auch die Mehrzahl der Direktoren zur Beschlußfassung über den Geschäftsbetrieb zusammen.

Die Berufung der Gesellschaft wurde vom Court of Appeal abgewiesen. Entscheidung: Die Gesellschaft behaupte, es könne sich nur darum handeln, ob sie sich im Ver. Königreich aufhalte. Die Steuerbehörde dagegen sei der Ansicht, daß auch bei Verneinung dieser Frage das Resultat dasselbe sein müsse, denn die Gesellschaft habe nur ein Geschäft und betreibe dasselbe ganz im Ver. Königreich. Nach englischem Recht kann sich eine ausländische juristische Person auch in England aufhalten. Es erübrige sich zu untersuchen, ob die Gesellschaft tatsächlich Aufenthalt in England genommen hat. Nach ihren Statuten ist ihr Hauptgeschäftslokal verlegbar, d. h. der Aufenthalt ist nicht auf das Land beschränkt, das ihr die juristische Persönlichkeit verliehen hat. Ist das Hauptgeschäftslokal verlegt worden? Die Gesellschaft hat ein Geschäftslokal in London. Die Mehrheit der Direktoren hat ihren Aufenthalt in England, wo eine beschlußfähige Anzahl sich aufhalten muß, wenn auch eine bestimmte Anzahl in Südafrika zu residieren hat. Die Diamanten stammen allerdings aus Südafrika, das eigentliche Geschäft besteht indessen im Handel mit Diamanten. Dieser Handel wird in London von der dortigen Direktion, in Verbindung mit der Kimberley-Direktion, betrieben. Kopf und Gehirn der Gesellschaft befinden sich in London; sie hat ihren Aufenthalt und ihr Geschäft in England. Das House of Lords hat die Entscheidung, daß die Gesellschaft als „residing in England" anzusehen sei, bestätigt.

Nach diesen Entscheidungen ergibt sich: „Für die Frage, ob eine im Ausland errichtete Gesellschaft in England wohnhaft ist und deshalb der englischen Einokmmensteuer mit ihren gesamten Einkünften unterliegt, ist grundsätzlich entscheidend, ob sich Hauptgeschäftslokal und Direktorium[10] der Gesellschaft in England befinden. Wird die oberste Leitung und die Kontrolle des gesamten Unternehmens in England ausgeübt, so ist die Gesellschaft „residing in England", wenn sich auch die Werke etc. im Ausland befinden. Wie die ausländische Registrierung ist auch die Tatsache von nebensächlicher Bedeutung, daß ein Teil des

10. Im Sinne als oberstes Organ. Die Funktionen des deutschen Aufsichtsrats fallen in England den „directors" zu.

Direktoriums im Ausland Sitzungen abhält, wenn die Entscheidung über die wichtigsten Angelegenheiten grundsätzlich in England liegt. Unwesentlich ist auch, daß die Generalversammlung der Aktionäre im Ausland stattfindet.

II. Bisher war nur die Rede von Gesellschaften, die im Ausland gegründet worden sind. War hierbei in Erscheinung getreten, daß die ausländische Registereintragung kein wesentliches Merkmal ist, so drängt sich die Frage auf, was das Entscheidende für englische Gesellschaften ist, d. h. für diejenigen, die unter dem englischen Gesetz errichtet sind. Gedacht ist dabei lediglich an solche, deren Werke etc. größtenteils oder gänzlich im Ausland gelegen sind.

Bei diesen ist die englische Registrierung zwar ein starker Umstand, der zugunsten des Vorliegens einer „Residence" in England spricht, aber doch nur eine Tatsache, die mit allen anderen in Betracht gezogen werden muß. Auch hier ist für die Frage, ob die Gesellschaft als in England wohnhaft anzusehen ist, ausschlaggebend, ob der Sitz der obersten Leitung und Kontrolle sich in England befindet oder nicht.[11] Sollte letzteres bei einer englischen Gesellschaft zutreffen, was wohl nur selten der Fall sein dürfte, so gilt sie nicht als „residing in England" und würde dann nur hinsichtlich ihrer englischen Niederlassung[12] zur Einkommensteuer heranzuziehen sein.

Eine in dieser Richtung gehende Bestimmung enthält das Gesetz selbst. Wenn ein Geschäft (trade or business) von zwei oder mehr Personen gemeinschaftlich (in partnership) betrieben wird und dessen Kontrolle und Führung (control and management) sich im Ausland befindet, soll es für ein Geschäft gehalten werden, das von Personen betrieben wird, die im Ausland wohnen, und die „partnership" selbst für eine solche, die außerhalb des Ver. Königreichs wohnhaft ist. Dabei ist die Tatsache unbeachtet zu lassen, daß einige der Gesellschafter in England wohnhaft sind und Geschäftshandlungen der Gesellschaft dort vorgenommen werden. Die Gesellschaft ist dann nur steuerpflichtig hinsichtlich des in England erzielten Geschäftsgewinns.

III. Besitzt eine in England unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft Aktien oder Geschäftsanteile einer ausländischen Gesellschaft, so werden die hierauf entfallenden Dividenden oder Gewinnanteile als Einkünfte aus Anlagen (possessions) im Ausland unter Schedule D, Case V, besteuert. Nimmt man den Fall an, daß eine englische Gesellschaft praktisch alle Aktien einer ausländ-

11. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 138 ff. u. 264.
12. Gegebenenfalls zuzüglich sonstiger Einkünfte aus engl. Quellen.

dischen Gesellschaft besitzt, dann kann man wohl mit Recht von einer Kontrolle der ersteren Gesellschaft über die letztere sprechen. Dieser Aktienbesitz gibt ihr die Möglichkeit, einen entscheidenden Einfluß auf die Geschäftsführung der anderen Gesellschaft auszuüben. Da sie letzten Endes auch über deren Gewinnverteilung entscheidet, d. h. ob in einem Jahre überhaupt und in welcher Höhe des Reingewinns eine Dividende ausgeschüttet werden soll, würde die Bestimmung des Umfangs ihrer Steuerpflicht aus dieser Kapitalanlage im einzelnen Steuerjahr ganz bei ihr liegen, während doch in Wirklichkeit der ganze Gewinn der ausländischen Gesellschaft dem Gesamtunternehmen der englischen Gesellschaft zugute kommt.

Dann könnte auch eine englische Gesellschaft, die eine Zweigniederlassung im Ausland unterhält und den Gewinn aus dieser in voller Höhe zu versteuern hat, sich dieser umfassenderen Steuerpflicht entziehen, indem sie im Ausland eine sog. Scheingesellschaft errichtet. Möglich ist auch, daß die englische Gesellschaft zur Gründung einer besonderen Gesellschaft durch die Gesetze des betr. Landes genötigt ist, weil diese z. B. eine fremde Gesellschaft von dem Erwerb von Grundbesitz ausschließen.

Daß auf diese Weise der Steuerausfall für den Fiskus ein ganz erheblicher sein kann, ist bei der großen Anzahl der von englischen Gesellschaften in fremden Staaten und in den Kolonien betriebenen Unternehmungen ohne weiteres einleuchtend. Die Steuerbehörde ist denn auch mit allen Miteln bestrebt, ein teilweises Entschlüpfen solcher Gesellschaften aus dem Netz der Einkommensteuer zu verhüten. Auch hier sollen zwei Beispiele zeigen, welche Tatsachen nach Auffassung der Gerichte die Heranziehung der englischen Gesellschaft mit dem vollen Gewinn der ausländischen Gesellschaft rechtfertigen. Bemerkt sei, daß in solchem Falle die Berechnung des Gewinns der ausländischen Gesellschaft nach den Vorschriften des englischen Gesetzes erfolgt.

Eine englische Gesellschaft hatte alle Aktien (bis auf drei) einer amerikanischen Brauerei-Aktiengesellschaft erworben. Die Direktoren in England hatten das vollständige Kontrollrecht über die Angelegenheiten der amerikanischen Gesellschaft, ihre Macht jedoch auf ein „committee of management" übertragen, das aus den bisherigen amerikanischen Direktoren bestand. Berichte usw. wurden von Zeit zu Zeit an die Direktoren in England gesandt und von diesen entschieden. Die Dividende wurde ebenfalls in England festgesetzt. Nur ein Teil des Gewinns, genügend zur Auszahlung der Dividende an die englischen Aktionäre und zur Bestreitung der Ausgaben in England (die englische Gesellschaft war zu dem Zweck gegründet worden, eine amerikanische Brauerei zu erwerben), wurde nach dort überwiesen. Die auf die in Amerika gehaltenen Aktien der englischen Gesellschaft

entfallende Dividende wurde in Amerika ausgezahlt. Die Entscheidung lautete dahin, daß die englische Gesellschaft unter Schedule D, Case I (Gewerbebetrieb) mit dem ganzen Gewinn steuerpflichtig sei und nicht unter Case V. (possessions) nur mit dem tatsächlich nach England überwiesenen Betrag. Das Geschäft der amerikanischen Gesellschaft wurde also als das Geschäft der englischen Gesellschaft angesehen.[13]

Der zweite Fall[14] betrifft die englische Grammaphone and Typewriter Ld., die sämtliche Aktien der deutschen Grammophon A. G. in Berlin erworben hatte. Von der englischen Gesellschaft ernannte Personen bildeten den deutschen Aufsichtsrat; Direktoren der englischen Gesellschaft fungierten als Mitglieder des deutschen Vorstandes. Die deutsche Gesellschaft schrieb in dem fraglichen Jahr entsprechend ihrer Satzung aus einem Gewinn von rund 79 000 Pfd. auf Patente 15 000 Pfd. ab. Die englische Steuerbehörde veranlagte die englische Gesellschaft mit den ganzen 79 000 Pfd. zur Einkommensteuer. Sie war der Ansicht, daß die englische Gesellschaft die deutsche von England aus kontrolliere. Haupt, Sitz und leitende Gewalt befänden sich im englischen Geschäftslokal. Das gesamte Geschäft der deutschen Gesellschaft werde von der englischen betrieben; es sei das Geschäft der letzteren und Bestandteil ihres Vermögens. Der Gewinn der deutschen Gesellschaft sei der Gewinn der englischen Gesellschaft. Auch die 15 000 Pfd. seien nach englischem Gesetz Gewinn der englischen Gesellschaft; der ganze Gewinn der deutschen Gesellschaft sei ohne Rücksicht auf die Art der Verteilung zur Steuer anzusetzen.

In beiden Instanzen unterlag die Steuerbehörde. In der Entscheidung der zweiten Instanz heißt es: „Die Tatsache, daß eine Person praktisch alle Aktien einer Gesellschaft besitzt, kann ihr insofern eine Kontrolle über dieselbe geben, als sie mit Hilfe ihrer Stimmrechte die Direktoren entlassen und ihre eigenen Ideen aufzwingen kann. Die Befugnisse der Direktoren werden indessen in keiner Weise geschmälert, und das Gesellschaftsver-

---

13. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 138 ff.

Was die eben berührte Besteuerung nur desjenigen Teils der Einkünfte aus Anlagen im Ausland, der nach England überwiesen ist, anbetrifft, so ist diese für die hier zu behandelnde grundsätzliche Frage der Besteuerung des ganzen Gewinns der ausl. Gesellschaft als Geschäftsgewinn oder nur des Betrags der Dividende als Einkünfte aus Kapitalanlagen ohne Belang. Die Entscheidung fällt in die Zeit vor 1914. Seit diesem Zeitpunkt sind bestimmte Einkünfte aus Anlagen im Ausland, zu denen auch Dividenden gehören, auch dann steuerpflichtig, wenn sie nicht nach England gebracht werden.

14. Finanzarchiv 1908, S. 628 ff.

mögen verwandelt sich nicht in Vermögen der gedachten Person. Das gleiche gilt, wenn sie absolut alle Aktien besitzt. Das Geschäft der Gesellschaft wird damit nicht das Geschäft dieser Person; sie hat auch in diesem Falle nur Anspruch auf Dividenden. Allerdings kann eine Person in der gedachten Lage mit der Gesellschaft ein Abkommen treffen, welches letztere zu ihrem Bevollmächtigten für die Zwecke des Geschäftsbetriebs macht; alsdann wird das Geschäft für Steuerzwecke ein Geschäft dieser Person. Ob diese Konsequenz eintritt, ist in jedem einzelnen Fall eine Tatfrage. Abgesehen von dem Aktienbesitz liegt nun in unserem Falle keine Tatsache vor, die einen derartigen Schluß rechtfertigen könnte. Eine bloße Scheingesellschaft, ein bloßer Deckmantel für die englische Gesellschaft ist die deutsche Gesellschaft weder anfänglich gewesen, noch später geworden. Die Steuerbehörde kann nur obsiegen, falls sie nachweist, daß die deutsche Gesellschaft als bloßer Bevollmächtigter für ihren Prinzipal — die englische Gesellschaft — das Geschäft betreibt. Ein derartiger Schluß ist nicht gerechtfertigt. In Sachen Apthorpe v. Peter Schoenhofen Brewing Co.[15] war die Gesellschaft in Chicago eine reine Formalität, um dem amerikanischen Recht zu genügen. Die drei amerikanischen Direktoren waren einverstanden, als Delegierte der englischen Gesellschaft tätig zu werden. Die Angestellten der amerikanischen Gesellschaft wurden von der englischen Gessellschaft bestellt und entlassen. Letztere stellte das erforderliche Betriebskapital zur Verfügung; kurz, es handelte sich um Prinzipal und Bevollmächtigten. Anders liegt die Sache in unserem Falle. Nur derjenige Teil des Gewinns der deutschen Gesellschaft ist hier steuerpflichtig, den die englische Gesellschaft vereinnahmt hat."

Die Tatsache allein, daß eine englische Gesellschaft praktisch alle Aktien einer ausländischen Gesellschaft besitzt und infolgedessen die Kontrolle über diese ausüben kann, genügt also nicht, um den gesamten Gewinn der zweiten Gesellschaft als Geschäftsgewinn der ersten Gesellschaft besteuern, d. h. das Geschäft der zweiten als das Geschäft der ersten Gesellschaft behandeln zu können. Es müssen noch andere Tatsachen vorliegen, die beweisen, daß das Unternehmen der ausländischen Gesellschaft von der englischen Gesellschaft auch tatsächlich kontrolliert und geleitet wird, daß, wie das Gericht sagt, zwischen beiden ein Verhältnis wie zwischen Prinzipal und Bevollmächtigtem besteht, oder daß es sich um eine bloße Scheingesellschaft handelt, die aus formalen oder sonstigen im Interesse der englischen Gesellschaft liegenden Gründen errichtet oder als solche beibe-

15. Das ist der als erstes Beispiel angeführte Fall.

halten ist. Wie gerade das zweite Beispiel zeigt, wird der Steuerbehörde die Erbringung eines solchen Beweises nicht immer leicht sein.

IV. Das Fehlen bestimmter steuergesetzlicher Vorschriften in bezug auf die Frage der „residence" von Gesellschaften, von der ja der Umfang der Steuerpflicht abhängt, hat die Möglichkeit gegeben, ausländische Gesellschaften in einem ziemlichen Umfange der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen. Aus der Rechtsprechung der Landesgerichte ist die „doctrine of control" hervorgegangen, nach der eine Gesellschaft dann als „residing in England" anzusehen ist, wenn dort ihre oberste Leitung und Kontrolle tatsächlich ausgeübt wird. Die Vermeidung enger gesetzlicher Normen hat sicherlich den Vorteil, daß sich die Steuerpraxis den tatsächlichen Verhältnissen besser anpassen kann. Diesem Vorteil steht aber in der Regel auch der Nachteil einer gewissen Unsicherheit gegenüber, die mit der Auslegung eines solchen Gesetzes durch die verschiedenen Richter verbunden ist.

Auch in der Frage der Behandlung englischer[16] Gesellschaften hinsichtlich der von ihnen kontrollierten ausländischen Unternehmungen ist die Regelung der Steuerpraxis überlassen worden. Dies hat zu dem Ergebnis geführt, daß zur Heranziehung der englischen Gesellschaft mit dem ganzen Gewinn der ausländischen Gesellschaft nicht genügt, daß erstere praktisch alle Aktien der letzteren besitzt. Nur wenn in einem solchen Falle der Beweis erbracht ist, daß die an sich mögliche Kontrolle auch tatsächlich ausgeübt wird, tritt die umfassendere Besteuerung ein. In dieser Regelung sieht denn auch die Royal Commission on the Income Tax von 1919 die Möglichkeit eines erheblichen Steuerausfalls. Nach ihrer Ansicht sollte kein Unterschied gezogen werden zwischen einer erweislich wirksamen Kontrolle (provable active control) und einer vollständigen der Möglichkeit nach vorhandenen Kontrolle (complete potential control). Eine der Möglichkeit nach vorhandene Kontrolle kann vollständig wirkend sein, wenn auch der Nachweis ihres wirksamen Einflusses auf die Geschäftspolitik aussteht. Die Kommission hält deshalb eine gesetzliche Vorschrift für erforderlich, nach der eine Gesellschaft stets dann als von England aus kontrolliert anzusehen ist, wenn „the majority of the voting power of the company can be exercised in this country", d. h. also, wenn die Mehrheit der Aktien in England gehalten wird, so daß dort die Kontrolle ausgeübt werden „kann".[17]

16. In der Bedeutung „unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschaften".
17. Report 1920, par. 40.

Die Erstreckung der unbeschränkten Steuerpflicht auf Gesellschaften, deren Unternehmungen ganz oder zum größten Teil im Ausland liegen, wird von diesen natürlich als eine große Härte empfunden, dies um so mehr, als seit 1914 in einem solchen Fall auch nicht zum Geschäftsgewinn rechnende ausländische Einkünfte (securities, shares, stocks or rents) selbst dann zu versteuern sind, wenn sie im Ausland belassen werden. Ein solches Verfahren kann dazu führen, daß im Einzelfalle die betr. Gesellschaft vorzieht, den Sitz der Leitung und Kontrolle aus England zu verlegen. Nehmen die Verlegungen größeren Umfang an, so wird sich dies durch einen entsprechenden Steuerausfall fühlbar machen. Außer acht gelassen darf aber auch nicht der wirtschaftliche Nachteil werden, den die Verlegung des Sitzes großer Unternehmungen in der Regel mit sich bringt. Gerade in dieser Beziehung werden oft Bedenken gegen eine zu starke Besteuerung ausländischer Unternehmungen laut. Demgegenüber ist aber auch zu beachten, daß eine Gesellschaft, ehe sie zu einer Verlegung des Sitzes der Leitung schreitet, wohl abwägen wird, ob der zu erwartende steuerliche Vorteil denjenigen Vorteil aufwiegt, den sie mit der Entfernung des Sitzes vom englischen Weltmarkt und Londoner Finanzzentrum aufgibt. Wenn nun auch tatsächlich solche Verlegungen vorkommen, so scheinen sie sich in gewissen Grenzen zu halten.[18] Jedenfalls haben sie nicht einen derartigen Umfang angenommen, daß sie zu einer Milderung der Besteuerung nötigen konnten.

B. Beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften.

1. Nach dem Vorhergehenden ist unter einer nicht in England wohnhaften Gesellschaft eine solche zu verstehen, deren oberste Leitung und Kontrolle sich nicht in England befindet. Diese ist nur steuerpflichtig mit ihren Einkünften, die in England entstehen.

Steuerpflichtig sind nicht nur die Einkünfte aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb, sondern auch alle Einkünfte aus Kapitalvermögen, das in irgendeiner Weise in England angelegt ist. Die Erfassung der letzteren Einkünfte wird ermöglicht durch die Anwendung des Verfahrens der Besteuerung an der Quelle.

Was die hier wichtigste Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anbelangt, so schrieben die Bestimmungen des Gesetzes von 1842 (sect. 41 u. 44), die über 70 Jahre unverändert blieben, nur vor, daß ein Ausländer besteuert werden sollte in der Person seines in England wohnhaften Vertreters (agent, factor, re-

18. P. D., Commons, 1921, vol. 144, col. 1789.

ceiver), durch dessen Hände der Gewinn ging. Dieser war berechtigt, aus dem Gewinn den zur Entrichtung der Steuer nötigen Betrag zurückzubehalten. Dagegen gab das Gesetz keine Antwort auf die Frage, wann eine steuerpflichtige gewerbliche Tätigkeit vorliegt.

Unter Zugrundelegung der in dieser Frage ergangenen Gerichtsentscheidungen[19] läßt sich für die Zeit bis 1915 folgendes feststellen: Eine ausländische Gesellschaft ist der englischen Einkommensteuer unterworfen nicht nur mit dem Gewinn aus einer eigenen Betriebsstätte, sondern auch mit dem Gewinn aus anderer geschäftlicher Tätigkeit, die in England ausgeübt wird. Ein steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb besteht insbesondere dann, wenn durch Agenten gewohnheitsmäßig gewinnbringende Verträge in England mit dort befindlichen Personen abgeschlossen werden, welche eine Leistung der ausländischen Gesellschaft an oder für diese Personen zum Inhalt haben, selbst wenn die Tätigkeit, die die Erfüllung der Verträge in sich schließt, im Ausland vor sich geht. Wesentlich ist, daß der bindende Vertrag in England geschlossen wird. Eine Steuerpflicht wird daher nicht begründet, wenn der Agent nur Aufträge einsammelt und diese der Gesellschaft übermittelt. In solchem Falle bleibt es der Gesellschaft überlassen, ob sie die Aufträge annehmen will oder nicht; der Vertragsschluß findet im Ausland statt.

Die Besteuerung des Agenten für seinen ausländischen Prinzipal trat aber nur dann ein, wenn die erzielten Gewinne als Teil der seitens der Abnehmer gemachten Zahlungen durch seine Hand gingen. Hierdurch ergab sich der anormale Zustand, daß von zwei ausländischen Firmen, die beide durch Agenten in England die gleichen Waren umsetzten, infolge technischer Verschiedenheiten in ihren Handelsmethoden die eine Firma von der Steuer erfaßt wurde, die andere dagegen steuerfrei blieb. Nichts lag deshalb näher, als daß ausländische Firmen dies nach Möglichkeit ausnutzten. So entstand nicht nur ein Steuerausfall, sondern auch eine Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der ausländischen gegenüber den englischen Unternehmern. Trotzdem dauerte es bis 1915, ehe das Gesetz eine Aenderung unterzogen wurde.

II. Das Finanzgesetz von 1915 (sect. 31)[20] brachte nicht nur die angedeutete Aenderung des Gesetzes von 1842, sondern schuf überhaupt eine viel vollkommenere Grundlage für die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte von Ausländern. Im einzelnen handelt es sich um folgende Vorschriften:

---

19. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 142 ff.

20. Vgl. hierzu die Unterhausverhandlungen, P. D. Commons, 1915, vol. 75, col. 663 ff., 810 ff., 1856 ff.; vol. 76, col. 1129 ff., 1201 ff.

1. Eine nicht in England wohnhafte Person soll besteuert werden in der Person (in the name of) eines „factor, agent, receiver, branch, or manager", ob dieser die Gewinne empfängt oder nicht. Steuerpflichtig soll aber sein ein Ausländer hinsichtlich irgendeines Gewinns, der direkt oder indirekt entsteht durch oder von einer „factorship, agency, receivership, branch, or management".

Diese grundlegende Vorschrift soll im Zusammenhang mit einer anderen weiter unten besprochen werden.

2) Steht eine nicht in England wohnhafte Person mit einer dort wohnhaften in Geschäftsverbindung (carries on business) und die Steuerbehörde gewinnt die Ueberzeugung, daß infolge der engen Verbindung zwischen Ausländer und Inländer und der wirklichen (substantial) Kontrolle, die ersterer über letzteren ausübt, der Geschäftsverlauf zwischen beiden so eingerichtet ist, daß das von der in England wohnhaften Person infolge ihrer Verbindung mit dem Ausländer ausgeführte Geschäft der ersteren keinen oder weniger als den gewöhnlichen Gewinn abwirft, den man von einem solchen Geschäft erwarten kann, dann soll die ausländische Person besteuert werden in der Person des Inländers, als wenn letzterer ein Agent der ersteren wäre. Diese Vorschrift findet keine Anwendung in Fällen, in denen es sich bei der nicht in England wohnhaften Person um einen britischen Untertan oder um eine „British, Indian, or Colonial firm or company" handelt.

Für den Schatzkanzler kam es bei Einbringung der Gesetzesvorlage nicht nur darauf an, hinsichtlich der durch Agenturen erzielten Gewinne ausländischer Firmen eine Aenderung zu erreichen, die mehr mit dem Ziel des Gesetzes, d. h. der Erfassung aller aus englischen Quellen fließenden Gewinne übereinstimmt, sondern vor allem wollte er auch solche Gewinne erfassen, die trotz der neuen Formulierung (Ziffer 1) der Besteuerung auch weiterhin entgangen wären. Gemeint sind hiermit Fälle, in denen besonders ausländische Gesellschaften in England Gewinne erzielen, ohne dort Zweiggeschäfte oder Agenturen zu haben. Durch geschickte Vereinbarungen zwischen ausländischen und inländischen Firmen war es bisher nicht nur möglich, solche Gewinne der Steuer zu entziehen, sondern, wie der Schatzkanzler sich ausdrückte, „a whole trade can be absorbed in this country from start to finish by a foreign firm without one penny of the profits made in the trade being charged with Income Tax". Was für Fälle er im Auge hatte, zeigte er an folgenden Beispielen.

a) Eine ausländische Exportfirma setzt Waren in England nicht durch einen Agenten um, sondern verkauft sie an eine anscheinend unabhängige englische Firma, die aber in Wirklichkeit von der ersteren kontrolliert wird. Die Waren werden der engli-

schen Firma in Rechnung gestellt zum oder fast zum Preise, zu welchem diese sie an den Abnehmer verkauft, so daß die englische Firma keinen oder doch nur geringen Gewinn nachweisen kann.

b) In England ist eine Aktiengesellschaft B gegründet worden zur Herstellung eines bestimmten Artikels. Die Mehrheit der Aktien oder praktisch alle Aktien sind im Besitz einer ausländischen Gesellschaft A. Die Gesellschaft B verkauft nun ihre Erzeugnisse an die Gesellschaft A zum Selbstkostenpreis, infolgedessen erstere keinen Gewinn erzielt. Die Gesellschaft A verkauft diese Waren weiter an eine gleichfalls von ihr gegründete oder kontrollierte Gesellschaft C in England, und zwar zu einem Preise, der fast derselbe ist, zu dem die Gesellschaft C die Waren an die Konsumenten verkaufen kann. In diesem Falle sin die Güter in England hergestellt und auch dort verkauft worden, ohne das Land verlassen zu haben. Da die inländischen Gesellschaften B und C so gut wie keinen Gewinn erzielen, entschlüpft der aus dem ganzen Geschäft aber tatsächlich erzielte, oft sehr große Gewinn, der der ausländischen Gesellschaft zufließt, der englischen Einkommensteuer.

In solchen Fällen werden also jetzt der inländischen Gesellschaft dieselben Pflichten auferlegt, die einem für eine im Ausland wohnhafte Person tätigen englischen Agenten in bezug auf die Veranlagung der dieser Person in England erwachsenden gewerblichen Einkünfte einschl. der Entrichtung der Steuer obliegen. Wie im ersten Beispiel die in England wohnhafte Firma hinsichtlich der ausländischen Exportfirma, so werden im zweiten Beispiel die inländischen Gesellschaften B und C wie Agenten der ausländischen Gesellschaft A behandelt und dadurch der der letzteren aus dem Einkauf von Waren „in" und dem Verkauf von solchen „nach" England zufließende Gewinn erfaßt.

3. Wenn der wirkliche Betrag des steuerpflichtigen Gewinns nicht sicher ermittelt werden kann, ist die Steuerbehörde berechtigt, der Veranlagung einen Prozentsatz des Umsatzes (turnover) des Geschäfts zugrunde zu legen, das durch die oder mit der in England wohnhaften Person betrieben wird; wobei auf die Natur des Geschäfts Rücksicht zu nehmen ist. Ist entweder die ausländische oder die für sie steuerpflichtige inländische Person mit dieser Festsetzung nicht einverstanden, so kann die eine oder die andere die Steuerbehörde veranlassen, die Angelegenheit an ein vom Schatzamt für diesen Zweck ernanntes Schiedsgericht zu verweisen, dessen Entscheidung endgültig ist.

4. Nichts in diesen Vorschriften soll eine nicht in England wohnhafte Person steuerpflichtig machen in der Person (in the

name of) eines Maklers (broker) oder eines Kommissionärs (general commission agent), ferner nicht in der Person eines Agenten, der nicht als bevollmächtigte (authorised) Person die regelmäßige (regular) Agentur des Ausländers führt oder nicht eine Person ist, die wie ein Agent infolge dieser Vorschriften (unter 2) zu behandeln ist, hinsichtlich der Gewinne von Verkäufen oder Geschäften, die durch solch einen Makler oder Agenten ausgeführt werden.

Hierdurch wird die Vorschrift unter 1 in ihrer Auswirkung bedeutend eingeschränkt. Hatte man auch gegen die Beseitigung der alten Bestimmung, nach der die Steuerpflicht des Agenten von dem Empfang der Gewinne abhängig war, an sich nichts einzuwenden, so brachten doch alle Reden im Unterhaus zum Ausdruck, daß bei der neuen Formulierung der Bestimmung die Gefahr bestehe, daß durch die neuen Besteuerungsmaßnahmen auf Grund dieser Bestimmung dem englischen Welthandel ein unermeßlicher Schaden zugefügt werden könne. Bei der ganz allgemeinen Bedeutung des Ausdrucks „agent" wären dann vor allem die für Ausländer von Maklern und Kommissionären, daneben aber auch die von anderen Gewerbetreibenden gelegentlich ausgeführten Geschäfte steuerpflichtig. Was würde die Folge sein? Abgesehen davon, daß es in vielen Fällen für den Makler oder Kommissionär geradezu unmöglich ist, besonders bei der oft großen Zahl der ausländischen Geschäftsleute, mit denen sie in Verbindung stehen, Angaben über deren Gewinne zu machen, würden sich die Ausländer vom englischen Weltmarkt zurückziehen und einem Lande zuwenden, wo ihnen günstigere Bedingungen gewährt werden. Daß sie solche woanders vorfinden, dafür sorge schon der Wettbewerb um den Weltmarkt, wie dieser besonders von Amerika gegen England geführt wird. Wäre schon der Verlust, den England auf dem eigentlichen Warenmarkt dadurch erleiden würde, nicht hoch genug anzuschlagen, so dürften die Verluste auf anderen Gebieten des Weltverkehrs, z. B. des Kredit-, Transport- und Versicherungsgeschäfts vielleicht nicht unerheblicher sein. Die Vorschrift unter 1 fand daher auch erst die Zustimmung, nachdem die Grenzen ihrer Anwendbarkeit in einem besonderen Paragraphen festgelegt waren.

5. Beibehalten sind die alten Bestimmungen, nach denen die Person, die für einen Ausländer steuerpflichtig ist, verantwortlich ist für alle gesetzlichen Obliegenheiten in Hinsicht auf Veranlagung und Entrichtung der Steuer. Sie ist berechtigt, aus den eingehenden Geldern Zurückbehaltungen in einem der Steuer entsprechenden Umfange vorzunehmen und soll „indemnified" sein für alle so entrichteten Beträge.

Für ausländische Gesellschaften ergibt sich nach dem Gesetz von 1915 also folgendes:

a) Die Steuerpflicht besteht hinsichtlich eigener Betriebsstätten und regulärer oder ständiger Agenturen, die von bevollmächtigten Agenten geführt werden[21]. Ohne Bedeutung ist, ob der Gewinn durch die Hand des Agenten geht oder nicht.

b) Der Steuerbehörde ist die Möglichkeit gegeben, auch solche Gewinne ausländischer Gesellschaften zu erfassen, die durch Vereinbarungen mit von diesen kontrollierten englischen Gesellschaften entstehen, ohne unter a) zu fallen.

c) Nicht steuerpflichtig sind die durch „brokers or general commission agents" ausgeführten Geschäfte, ferner solche, die durch eine andere Person gelegentlich, d. h. nicht durch einen ständigen bevollmächtigten Vertreter erfolgen. Die Frage des Ortes des Vertragsabschlusses hat ihre Bedeutung beibehalten, wie zwei Entscheidungen von 1920 und 1922 zeigen[22].

d) In Fällen, in denen sich der wirkliche Gewinn nicht mit Sicherheit feststellen läßt, ist die Anrufung eines Schiedsgerichts zulässig.

Wie aus den Verhandlungen hervorgeht, hatte sich der Schatzkanzler um eine Formel bemüht, die einer verschiedenen Auslegung des Gesetzes durch die Gerichte hinsichtlich der Frage vorbeugen sollte, wann eine steuerpflichtige Agentur vorliegt. Nach seiner Ansicht kann es sich bei einer regulären Agentur, die von einer bevollmächtigten Person geführt wird, in der Tat nur um eine Art Zweiggeschäft des Ausländers, um „a sort of branch business" handeln. Infolge der Fassung des Befreiungsparagraphen ist aber ein „broker" selbst dann nicht für seinen ausländischen Auftraggeber steuerpflichtig, wenn er eine reguläre Agentur für diesen führt, was nicht selten der Fall sein kann. Auf diesen Punkt hat die Royal Commission on the Income Tax hingewiesen und eine entsprechende Aenderung des Paragraphen empfohlen. Nach ihrer Ansicht sollte ein regulärer Agent sich nicht der Besteuerung für seinen ausländischen Prinzipal entziehen können lediglich wegen der Tatsache, daß er berechtigt ist, sich „broker" zu nennen.[23]

Ist es auch bisher zu der vorgeschlagenen Aenderung nicht gekommen, so geht doch die Steuerbehörde in letzter Zeit gegen solche englischen Firmen vor. Anscheinend geht sie davon aus,

---

21. Die Erfassung des Abschlusses von Geschäften im Inland durch bevollmächtigte Vertreter ist unter Hinweis auf das englische Recht 1922 auch in das deutsche Körperschaftssteuergesetz aufgenommen worden. (§ 1 Abs. II.). Begründung Drucksache Nr 2867.

22. 64 & 65 Report of the Commissioners of Inl. Revenue v. 1922 u. 1923, S. 138 bezw. 108, Case F. L. Smidth & Co.

23. Report 1920, par. 51.

daß „brokers and general agents“ dann nicht unter den Befreiungsparagraphen fallen, wenn sie nach den tatsächlichen Verhältnissen wie ein „special agent“ tätig sind. Wie sich die Gerichte dazu stellen werden, bleibt abzuwarten. Auf die für den englischen Handel zu erwartenden Verluste ist in den Beratungen über das Finanzgesetz 1924 immer wieder hingewiesen worden.[1]

III. Eine weitere, für ausländische Gesellschaften nur günstige Regelung erfolgte durch Finance Act, 1918, sect. 25. Bis dahin war man in der Praxis bei Feststellung des steuerpflichtigen Gewinns von Ausländern aus Warenverkäufen in England allgemein von der Differenz zwischen Selbstkosten und Verkaufspreis ausgegangen. Soweit es sich um reine Handelsfirmen handelte, ließ sich ja auch schwerlich eine bessere Grundlage finden. Anders lag die Sache dagegen bei solchen Firmen, die ihre eigenen Erzeugnisse selbst in England umsetzten.

Da auch bei einer Erzeugerfirma die Gewinnberechnung auf derselben Grundlage erfolgte, hatte diese nicht nur den sog. Handelsgewinn zu versteuern, d. h. denjenigen Gewinn, den eine ausländische oder inländische Handelsfirma erzielt, die die von der Erzeugerfirma erworbenen Waren in England verkauft. Sie hatte auch denjenigen Gewinn zu versteuern, den sie bei einem etwaigen Verkauf an eine solche Handelsfirma gehabt hätte. In solchem Falle wäre aber dieser Gewinn auch bei einem Verkauf an eine englische Handelsfirma nicht der englischen Steuer unterworfen gewesen, wenn es sich nur um einen Verkauf „nach“ England handelte.

Greift man auf das Prinzip der Steuer zurück, den Gewinn aus einer „in“ England ausgeübten geschäftlichen Tätigkeit zu erfassen, und vertritt man den Standpunkt, daß bei einer Erzeugerfirma zu unterscheiden ist zwischen einer geschäftlichen Tätigkeit, die in dem Verkauf an eine Handelsfirma ihren Abschluß findet, und einer solchen, die die Uebernahme der Verrichtungen einer Handelsfirma darstellt, d. h. wenn sie direkt mit dem Kleinhändler oder gar dem Verbraucher oder Benutzer in Verbindung tritt, so kann man sagen, daß eine ausländische Gesellschaft, die ihre eigenen Erzeugnisse selbst in England umsetzt, dort nur mit einem der zweiten Tätigkeit entsprechenden Gewinn herangezogen werden dürfte.

Die besonders auf die Bemühungen der kolonialen Gesellschaften hin erfolgte Regelung in dieser Frage ist folgende: Wenn eine im Ausland wohnhafte Person in England steuerpflichtig ist hinsichtlich der Gewinne aus Verkäufen (durch eigene

---

24. P. D. Commons, 1924, vol. 175 & 176.

Verkaufsstätten oder Agenturen) von Waren, die sie selbst im Ausland hergestellt hat, so kann die für sie steuerpflichtige Person um eine Veranlagung nachsuchen, bei der ein Gewinn zugrunde gelegt wird, wie er von einem Großkaufmann bezw. Kleinhändler — je nach dem einzelnen Fall — vernünftigerweise erzielt worden wäre, der die Waren direkt vom Produzenten erwirbt.

IV. Auch hier läßt sich, wie hinsichtlich der unbeschränkten Steuerpflicht, zunächst allgemein das Bestreben feststellen, die Steuerpflicht unter Anpassung an die Entwicklung des Wirtschaftslebens auszudehnen. Andererseits wird hier aber auch ein Beispiel dafür gegeben, daß die Ausdehnung der Besteuerung ihre Grenzen dort findet, wo der zu erwartende Mehrertrag in keinem Verhältnis steht zu dem Schaden, der der eigenen Volkswirtschaft durch solche Ausdehnung zugefügt wird.

Das Gesetz von 1915 gibt eine ziemlich sichere Grundlage für die Entscheidung der Frage, wann eine steuerpflichtige Agentur vorliegt.[25] Gegen die schärfere Heranziehung der Agenturgewinne ist der Einwand erhoben worden, daß ausländische Firmen vorziehen werden, ihre Agenturen aufzulösen und ihre Geschäfte in England durch Reisende, die nicht erfaßt werden können, oder durch unter die Befreiungsvorschrift fallende „brokers or general commission agents" ausführen zu lassen. Hierauf ist zu erwidern, daß dies eine Frage ist, die ganz vom einzelnen Fall abhängt. Für die ausländische Gesellschaft wird wohl in erster Linie entscheidend sein die Höhe des Vorteils, den sie durch eine steuerpflichtige reguläre Agentur oder einen Geschäftsreisenden erzielen kann. Daß in vielen Fällen der Umsatz durch einen ständigen Vertreter ein viel größerer, die ganze Geschäftsabwicklung eine viel sicherere und bequemere sein wird, kann als gewiß gelten; ganz abgesehen davon, daß im Einzelfalle die verschiedensten Umstände überhaupt nur eine ständige Agentur in Betracht kommen lassen können. Aber auch für eine Erledigung durch „brokers" dürfte sich lange nicht jedes Geschäft eignen.

Als ein besonders wichtiger Punkt ist diejenige Vervollkommnung des Gesetzes zu bezeichnen, die es ermöglicht, auch solche in England erzielten Gewinne zu erfassen, die ausländischen Gesellschaften zufließen, ohne daß diese eine an sich steuerpflichtige geschäftliche Tätigkeit dort ausüben. Durch entsprechende Vereinbarungen mit nach außen hin selbständigen, in Wirklichkeit aber von ihnen beherrschten inländischen Gesellschaften kann der Geschäftsbetrieb der letzteren so eingerichtet werden,

25. Der Agent hat natürlich stets sein eigenes Einkommen aus seiner Tätigkeit für sich zu versteuern.

daß sie zugunsten der kontrollierenden ausländischen Gesellschaften so gut wie keinen oder nur einen ziemlich geringen Gewinn aufweisen. Hier die wirklichen, ganz oder zum größten Teil in das Ausland abströmenden Gewinne zu erfassen, erscheint besonders dann geboten, wenn solche Vorgänge einen gewissen Umfang annehmen. Mögen auch die durch Errichtung solcher im Ausland kontrollierten Gesellschaften dem eigenen Wirtschaftsleben erwachsenden Vorteile (Kapitalinvestition, Belebung des Arbeitsmarkts, Verbilligung der Preise) nicht gering anzuschlagen sein, so muß man doch auch andererseits die Folgen des Konkurrenzkampfes für die eigene Geschäftswelt berücksichtigen, wobei die Möglichkeit der Steuerumgehung einen zugunsten der ausländischen Gesellschaften wirkenden Faktor bildet.

Grundsätzlich wird der Auffassung, daß eine ausländische Gesellschaft, die durch Zweiggesellschaften die Vorteile günstiger Produktionsbedingungen und des heimischen Marktes in gleicher Weise wie eine inländische Gesellschaft ausnutzt, auch die gleichen steuerlichen Lasten zu tragen habe, wohl zuzustimmen sein. Ob diese Besteuerung dazu führt, daß die Steuern den Preisen zugeschlagen und damit auf den heimischen Konsumenten abgewälzt werden, oder daß ausländische Gesellschaften sich zurückziehen, ist auch hier eine Frage, die nur im Einzelfalle beantwortet werden kann. Beide Möglichkeiten sind von der Konkurrenz bezw. anderweitiger günstigerer Verwendung des Kapitals abhängig.

Die Bestimmung von 1918 muß als ein besonderes Entgegenkommen gegenüber ausländischen Erzeugerfirmen gewürdigt werden. Kann die getroffene Regelung des Verfahrens in den Fällen, in denen sich der wirkliche Gewinn nicht ermitteln läßt, auch nicht als eine ideale bezeichnet werden, so ist doch die Zugrundelegung eines der Natur des betr. Geschäfts entsprechenden Prozentsatzes vom Umsatz ein Weg, der in Ermangelung eines schwerlich zu findenden besseren auch dem Steuerpflichtigen wohl am besten gerecht wird. Eine gewisse Sicherheit gibt ihm die Möglichkeit der Anrufung eines unabhängigen Schiedsgerichts.

Drittes Kapitel.

Die objektive Steuerpflicht.

Die englische Einkommensteuer zerfällt, wie gezeigt wurde, in eine Reihe von Teilsteuern nach den verschiedenen Einkommensarten, die mit ihren besonderen Bestimmungen in den fünf Schedules A bis E des Steuergesetzes aufgeführt sind. Diese Einteilung in die fünf Schedules entspricht jedoch nicht den „Einkommensquellen" der deutschen Steuergesetze. So umfassen sowohl Schedule A wie B Grundbesitz, aber nur den in England gelegenen, während der im Ausland gelegene unter Schedule D fällt. Schedule C besteuert zwar ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen, diese aber doch nur insoweit, als es sich um solche aus Staatspapieren handelt; alle übrigen gehören ebenfalls unter Schedule D. Unter dieser Schedule werden auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt, jedoch mit Ausnahme einer ganzen Reihe von Unternehmungen, wie Berg-, Gas- und Wasserwerke, Eisenbahnen usw., die unter Schedule A, aber nach den Regeln der Schedule D veranlagt werden.

Dieser Zustand und sich später noch zeigende Verfahrenseigentümlichkeiten lassen eine Betrachtung der objektiven Steuerpflicht der Gesellschaften in folgender Einteilung am geeignetesten erscheinen: Einkommen aus englischem Grundbesitz, aus Gewerbebetrieb, sonstiges Einkommen (Kapitalvermögen, Grundbesitz im Ausland und sonstige Einnahmen). Verschiedene Veranlagungsvorschriften, vor allem diejenigen über die Steuerbemessungsgrundlage sollen der Uebersichtlichkeit wegen gleich hier berücksichtigt werden.

A. Einkommen aus englischem Grundbesitz.

Hier ist zu unterscheiden zwischen der Besteuerung der Einkünfte aus Grundvermögen einerseits und der Besteuerung der Einkünfte aus der Bewirtschaftung von Grundstücken andererseits. Während die erste Steuer (Sched. A) vom Eigentümer zu tragen ist, fällt die zweite Steuer (Sched. B) auf den Inhaber des Grundstücks, d. h. auf den dieses benutzende Eigentümer,

Pächter oder Mieter. Der Eigentümer hat also beide Steuern zu tragen, wenn er gleichzeitig der Benutzer des Grundstücks ist.

1. Einkünfte aus Grundvermögen.

I. Der Besteuerung unter Schedule A unterliegen alle in England gelegenen Grundstücke und Gebäude, auch dann, wenn sie für die Zwecke eines Gewerbebetriebes benutzt werden. Im letzteren Fall wird dies jedoch bei der Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt.

Die Steuerbemessungsgrundlage ist der „annual value"[1]. Als solcher gilt, von gewissen Ausnahmen abgesehen, der Jahresbetrag der höchsten erreichbaren Pacht oder Miete (rackrent), und zwar sowohl bei vom Eigentümer selbst benutzten Grundstücken als auch bei verpachteten oder vermieteten, wenn der Vertrag älter als 7 Jahre ist oder der vereinbarte Pacht- oder Mietzins nicht der „rackrent" entspricht. Bei Berechnung des „annual value" ist zu berücksichtigen, ob der Eigentümer öffentliche Lasten (public local rates) trägt, die dem Benutzer (occupier) gesetzlich obliegen. Abgesetzt werden können, wenn sie vom Eigentümer getragen werden, die nicht abgelöste Landtax von 1797, Umlagen für Entwässerung, Einfriedigung und Eindeichung.

Eine Berücksichtigung der Instandhaltungskosten fand bereits in der ersten Zeit der Steuer statt. Im Jahre 1806 wurde diese jedoch aufgehoben. Die Ursache hierzu lag wohl darin, daß die Fälle überhandnahmen, in denen die Eigentümer diese Kosten den Pächtern bezw. Mietern aufbürdeten, während sie selbst einen entsprechenden Teil ihres Einkommens steuerfrei bezogen. Auch bei der Wiedereinführung der Steuer 1842 verblieb es bei dem Zustand von 1806. Trotz wiederholter Anträge kam es erst 1894 zu einer Neuregelung in dieser Frage.

Finance Act, 1894, sect. 35 bestimmt in der Hauptsache, daß in solchen Fällen, in denen der der Veranlagung zugrunde gelegte „annual value" nicht unter Bezugnahme auf den Gewinn festgestellt wird[2], folgende Ermäßigungen des Veranlagungsbetrags eintreten sollen: a) bei ländlichen Grundstücken (einschl. Gebäude) um ein Achtel, b) sonst um ein Sechstel. Diese Bestimmung wurde zugunsten der Eigentümer erweitert 1909, 1914, 1919 und 1922. Nach der letzten Regelung im Jahre 1923 (Fin. Act., sect. 28) ergibt sich folgendes: Unter derselben Voraussetzung in

---

1. Für den Londoner Verwaltungsbezirk erfolgt die Bewertung auf Grund des Valuation (Metropolis) Act, 1869.

2. Ueber die Veranlagung nach dem „Gewinn" weiter unten unter II.

betreff des „annual value" wie 1891 soll der Veranlagungsbetrag (amount of the assessment) ermäßigt werden

a) bei Landgrundstücken einschl. Gebäude um ein Achtel;

b) bei Häusern oder anderen Gebäuden

1. wenn der Eigentümer der Inhaber oder der Steuerzahler — im Gegensatz zum Steuerträger — ist oder bei vermieteten Gebäuden die Unterhaltungskosten trägt, um den Betrag des zuständigen Abzugs (authorised reduction),

2. wenn der Mieter die Unterhaltungskosten zu tragen hat, um solch einen Betrag, jedoch nicht den des zuständigen Abzugs überschreitend, als erforderlich ist, um den Veranlagungsbetrag auf denjenigen des Mietzinses zu ermäßigen.

Der zuständige Abzug beträgt: a) bei einem Veranlagungsbetrag bis zu 40 Pfd. ein Viertel desselben, b) bei einem solchen zwischen 40 und 100 Pfd. ein Fünftel, c) bei einem solchen von über 100 Pfd. 20 Pfd. und ein Sechstel des Betrags über 100 Pfd.

Diese Bestimmung findet keine Anwendung, wenn der Veranlagungsbetrag um mehr als ein Achtel bezw. um mehr als den zuständigen Abzug niedriger ist als die Rente nach Abzug aller Ausgaben, deren Berücksichtigung gesetzlich gestattet ist.

Ergibt der Durchschnitt der vom Eigentümer in den letzten 5 Jahren getragenen Ausgaben für Instandhaltung, Versicherung und Verwaltung einen höheren Betrag als ein Achtel des unter Schedule A angenommenen „annual value" bezw. die „authorised reduction", so kann eine entsprechende weitere Ermäßigung der Steuer beantragt werden. Ausgenommen sind solche Ausgaben, wenn sie an anderer Stelle Berücksichtigung finden, also vor allem für die gewerblich benutzten Gebäude.

Für die Wertverminderungen durch Abnutzung sind unter Schedule A keinerlei Absetzungen gestattet. Erst seit kurzem erfolgt eine gewisse Berücksichtigung bei bestimmten Arten gewerblich benutzter Gebäude, und zwar bei der Besteuerung der Einkünfte aus dem betr. Gewerbebetrieb unter Schedule D.

Veranlagt wird unter Schedule A grundsätzlich der Inhaber, also gegebenenfalls auch der Pächter oder Mieter. Nur in ganz bestimmten Fällen wird immer der Eigentümer veranlagt. Der Pächter oder Mieter ist berechtigt, bei der Zinszahlung den Betrag der Steuer einzubehalten. Er ist wohl der Steuerzahler, Steuerträger wird aber der Eigentümer. Letzterer hält sich in bezug auf Schuldzinsen, die nicht berücksichtigt sind, dadurch schadlos, daß er dem Gläubiger den auf diese entfallenden Steuerbetrag abzieht.

Erwähnt sei noch, daß hinsichtlich unbenutzter Häuser Steuerfreiheit besteht, nicht aber für andere unbenutzte Grundstücke.

II. Unter Schedule A erfolgt auch die Veranlagung derjenigen Unternehmungen, deren Gegenstand die Ausbeutung und Verarbeitung von Bodenschätzen bildet, wie Berg-, Eisen- und Hüttenwerke, ferner solcher Unternehmungen, die steuerlich als „relating to lands" behandelt werden, wie z. B. Gas- und Wasserwerke, Eisenbahnen. Auch hier handelt es sich nur um Betriebsstätten, die in England liegen.

Als Steuerbemessungsgrundlage wird ebenfalls der „annual value" angegeben. Dieser ist jedoch ganz verschieden von dem unter I. angeführten und wird dargestellt durch den Betriebsgewinn. Zugrunde gelegt wird bei Bergwerken der Durchschnittsgewinn der letzten 5 Jahre, bei den anderen Unternehmungen der Gewinn des Vorjahrs. Vom Gewinn dürfen nicht nicht abgezogen werden etwaige Zahlungen an den Eigentümer des Grund und Bodens oder der ganzen Anlage. Solche Beträge können bei der Zahlung um den auf sie entfallenden Steuerbetrag gekürzt werden.

Da im übrigen auf die Besteuerung dieser Unternehmungen die Regeln der Schedule D Anwendung finden, erübrigt sich hier ein weiteres Eingehen.

2. Einkünfte aus der Bewirtschaftung von Grundstücken.

Schedule A besteuert, abgesehen von den unter 1, II. angeführten Unternehmungen, das Einkommen aus Grundvermögen in Höhe des Miet- oder Pachtwertes. Steuerträger ist dort nur der Eigentümer. Dagegen wird unter Schedule B das Einkommen aus der eigentlichen Bewirtschaftung von Grundstücken, d. h. aus deren wirtschaftlicher Benutzung erfaßt. Steuerzahler und -träger sind hier in der Person desjenigen vereinigt, der der Inhaber oder Benutzer (occupier) ist.

Die Steuer wird neben derjenigen unter Schedule A grundsätzlich von allen in England gelegenen Grundstücken erhoben, abgesehen von den unter Schedule A nach ihrem Betriebsgewinn besteuerten Unternehmungen, soweit die von diesen benutzten Grundstücke nicht einer besonderen Veranlagung unterliegen. Auch gewerblich benutzte Grundstücke können für eine Besteuerung unter Schedule B in Betracht kommen, jedoch wird dies dann bei der Besteuerung des Geschäftsgewinns unter Schedule D berücksichtigt. Das Anwendungsgebiet der Schedule B wird aber eingeschränkt durch zwei große Ausnahmen. Steuerfrei sind a) Wohnhäuser mit Nebengebäuden, mit Ausnahme der zu einem landwirtschaftlichen Grundstück gehörenden, b) Lagerhäuser und andere Gebäude, die für die Zwecke eines Gewer-

bebetriebes benutzt werden. Soweit man bei Wohnhäusern von einem besonderen Einkommen aus der Bewirtschaftung überhaupt reden kann, wie z. B. Hotels, wird dieses ebenso wie bei den unter b) genannten Gebäuden im Geschäftsgewinn (Sched. D) erfaßt.

Die Steuer wird jedoch nicht vom tatsächlichen Einkommen erhoben. In Rücksicht auf die große Zahl der nicht buchführenden Steuerpflichtigen hat man die Schätzung vorgezogen. Die Steuerbemessungsgrundlage wird durch einen Betrag dargestellt, der zu dem unter Schedule A festgestellten „annual value" in einem bestimmten Verhältnis steht. Bis 1915 wurde der steuerpflichtige Ertrag aus der wirtschaftlichen Benutzung mit $^1/_3$ des „annual value", dann mit dem vollen Betrag desselben angenommen. Seit 1918 erfolgte seine Ansetzung bei Grundstücken, die sich ganz oder hauptsächlich für landwirtschaftliche Zwecke eignen, mit dem doppelten Betrag. Nach der letzten Regelung 1922 (Fin. Act. sect. 23) gilt bei diesen Grundstücken wieder der einfache „annual value", sonst ein Drittel desselben als Steuerbemessungsgrundlage.

Um Härten zu vermeiden, die bei diesem Verfahren im Einzelfall auftreten können, ist hinsichtlich der lediglich für landwirtschaftliche Zwecke benutzten Grundstücke folgende Vergünstigung vorgesehen. Auf den Nachweis hin, daß der tatsächliche Betriebsgewinn kleiner ist als der veranlagte Betrag, soll eine Rückzahlung des dem Unterschied entsprechenden Steuerbetrags erfolgen. Ferner können starke Beeinträchtigungen des Ertrags durch Ueberschwemmung und Ungewitter berücksichtigt werden; eine Bestimmung, die entsprechend auch für Schedule A gilt.

Bei rein landwirtschaftlichen Grundstücken besteht seit 1887 die Möglichkeit, den Gewinn wie Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Schedule D veranlagen zu lassen. Das gleiche Recht wurde 1915 den forstwirtschaftlichen Betrieben gegeben, wenn der Betrieb auf kaufmännischer Grundlage und „with a view to the realisation of profits" geführt wird, also Bedingungen, die gerade auf Erwerbsgesellschaften zutreffen.

In bezug auf Baumschulen und Handelsgärtnereien ist bestimmt, daß, obwohl die Veranlagung unter Schedule B zu erfolgen hat, der steuerpflichtige Gewinn nach den Regeln der Schedule D zu berechnen ist.

B. Einkommen aus Gewerbebetrieb.

Die Besteuerung hinsichtlich dieser für die Erwerbsgesellschaften wichtigsten Einkommensart findet ihre grundsätzliche

Regelung unter Schedule D, Case I. Mit Ausnahme der als „relating to lands“ unter Schedule A veranlagten Unternehmungen erfolgt hier die Veranlagung aus Gewerbebetrieb ohne Rücksicht darauf, ob ein solcher in England oder sonstwo ausgeübt wird. Was die erwähnte Ausnahme anbetrifft, so handelt es sich dabei lediglich um die Beibehaltung einer seit Einführung der Steuer bestehenden Gruppierung. Schon seit 1866 findet die Veranlagung auch dieser Betriebe, wenn auch unter Schedule A, nach den Vorschriften der Schedule D statt, soweit letztere nicht denjenigen der Schedule A widersprechen. Letzteres ist im wesentlichen nur bei der Steuerbemessungsgrundlage der Fall. Zu beachten ist ferner, daß auch landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Betriebe wie ein Gewerbebetrieb unter Schedule D besteuert werden können; eine Möglichkeit, von der, soweit Gesellschaften in Betracht kommen, wohl in der Regel Gebrauch gemacht wird.

Die folgenden Ausführungen beziehen sich denn auch auf Betriebe aller Art, soweit nicht einzelne Unternehmungsarten besondere Erwähnung finden oder auf eine unterschiedliche Behandlung in bezug auf Inland und Ausland hingewiesen ist.

1. Die Steuerbemessungsgrundlage.

I. Den Maßstab für die Besteuerung bildet der Geschäfts- oder Betriebsgewinn. Zu einer genauen Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage bedarf es jedoch noch der Angabe, um welchen zeitlichen Gewinn in Beziehung auf das Steuerjahr es sich handelt. In dieser Hinsicht besteht nun in der englischen Steuer nicht nur eine unterschiedliche Behandlung zwischen den unter Schedula A und den unter Schedule D veranlagten Unternehmungen, sondern auch noch zwischen den ersteren selbst.

Als Bemessungsgrundlage für die in dem vom 6. April des einen bis zum 5. April des anderen Kalenderjahrs laufenden Steuerjahr zu entrichtende Steuer gilt:

1. bei den Unternehmungen „relating to lands“ (Schedule A)

a) der Gewinn des vorhergehendes Jahres für Stein-, Schiefer-, Kalkstein- und Kreidebrüche, ferner für Eisen-, Salz-, Gas- und Wasserwerke, Kanäle, Binnenschiffahrt, Fischerei, Docks, Eisenbahnen, Fähren und andere Unternehmungen ähnlicher Natur;

b) der Durchschnittsgewinn der letzten 5 Jahre für Kohlen-, Zinn-, Blei-, Kupfer-, Eisen- und andere Bergwerke;

2. bei allen anderen Gewerbebetrieben (Schedule D, Case I), der Durchschnittsgewinn der drei letzten Geschäfts- oder Steuerjahre.

Nicht in England gelegene Unternehmungen der unter 1.

aufgeführten Arten werden unter Schedule D besteuert und haben infolgedessen die Bemessungsgrundlage unter 2.

Ist der Betrieb innerhalb des zugrunde zu legenden Zeitabschnitts errichtet und begonnen (set up and commenced), so erfolgt die Berechnung nach dem Gewinndurchschnitt seit der Errichtung (first setting up), bei Errichtung und Beginn im Steuerjahr nach Ermessen der Steuerbehörde.

Dieses sog. „average system", das so alt ist wie die Steuer selbst, und in den früheren Zeiten der Steuer wohl allgemein als der den Verhältnissen der Geschäftswelt am gerechtesten werdende Maßstab angesehen wurde, ist begleitet von gewissen Vergünstigungen für den Steuerpflichtigen. Eine seit 1842 unverändert bestehende Sonderbestimmung betrifft die in England gelegenen Bergwerke. Wenn infolge einer unvermeidlichen Ursache der Ertrag eines solchen Bergwerks abgenommen hat und weiter abnimmt, so daß der fünfjährige Durchschnitt keine gerechte Schätzung ergibt, soll die Steuer berechnet werden nach dem tatsächlichen Gewinn des letzten vorhergehenden Jahres. Wo das Bergwerk „has wholly failed" infolge einer unvermeidlichen Ursache, ist die Veranlagung ganz aufzuheben.

Von viel größerer Bedeutung war aber Sect. 133 des Gesetzes von 1842. Hiernach konnte der Unternehmer, wenn der wirkliche Geschäftsgewinn des Steuerjahrs niedriger war als der der Veranlagung zugrunde gelegte Betrag, eine Berichtigung der Veranlagung nach dem tatsächlichen Gewinn verlangen. Die Einseitigkeit dieser lediglich zugunsten des Steuerzahlers wirkenden Bestimmung wurde bald erkannt. Der Bericht des „Select Committee on Income Tax, 1861," wies darauf hin, daß der Steuerzahler wohl seine Veranlassung herabsetzen lassen könne, wenn er weniger als den Durchschnitt verdient hat, daß dagegen die Steuerbehörde nicht berechtigt sei, seine Veranlagung zu erhöhen, wenn er mehr verdient hat. War die Bestimmung eine nützliche und vielleicht notwendige in den ersten Jahren der Steuer, so sei ihre Anwendung über eine Reihe von Jahren unbillig und willkürlich, sowohl für das Verhältnis zwischen Fiskus und Steuerzahler als auch zwischen zwei Steuerzahlern, von denen der eine ziemlich konstante, der andere stark schwankende Gewinne hat. Die Aufhebung der Bestimmung wurde jedoch nicht direkt von diesem Ausschuß empfohlen.

Seine Ausführungen werden aber der Grund zu der 1865 erfolgenden Aenderung gewesen sein (Revenue Act, 1865, sect. 6). An Stelle des tatsächlichen Gewinns des Steuerjahrs durfte von da an nur noch der Durchschnittsgewinn der letzten 3 Jahre einschließlich des Steuerjahr bei der Berichtigung der Veranlagung zugrunde gelegt werden. War also der Gewinn des Steuerjahrs (Jahr 4) kleiner als der Durchschnitt der Jahre 1, 2 und 3, so durfte der Veranlagungsbetrag für das Jahr 4 nicht herabgesetzt

werden auf den wirklichen Gewinnbetrag dieses Jahres, sondern nur auf den Durchschnitt der Jahre 2, 3 und 4.

Auch diese Regelung konnte als keine befriedigende Lösung angesehen werden. Besonders seitens der obersten Steuerbehörde wurde darauf hingewiesen, daß die Ungerechtigkeit nicht gänzlich beseitigt sei, zugleich aber bezweifelt, ob irgendeine Regelung möglich sei, die sowohl dem Fiskus als auch dem Steuerzahler gerecht wird, solange das „average system" beibehalten wird.[3] Es sollte aber noch über 40 Jahre dauern, bis es gelang, die Aufhebung dieser Bestimmung zu bewirken.

Zuzuschreiben ist der Erfolg der Empfehlung des „Departmental Commitee on Income Tax" von 1905. In seinem Bericht sagt dieser Ausschuß: Die Wirkung der Sect. 133 von 1842 und 6 von 1865 ist die, daß sie dem Steuerzahler die günstige Gelegenheit gibt, am Ende des Steuerjahres seine Veranlagung wieder aufmachen zu lassen und an Stelle des Gewinns des ersten der drei zu berücksichtigenden Jahre den wirklichen Gewinn des Steuerjahrs zu setzen. Natürlich wird er hiervon nur Gebrauch machen, wenn letzterer niedriger ist als der Gewinn des genannten ersten Jahres. Andererseits ist der Fiskus nicht in der Lage, von sich aus zu einer Berichtigung der Veranlagung zu schreiten, wie sehr auch der Gewinn des Steuerjahres den Durchschnittsgewinn der drei vorhergehenden Jahre überschreiten mag. Der Erfolg ist also der, daß der Gewinn eines guten Jahres bei der Durchschnittsberechnung nur zweimal berücksichtigt wird, derjenige eines schlechten Jahres dagegen viermal. Neben der bereits früher betonten Einseitigkeit und Ungerechtigkeit wurde noch auf den großen Steuerausfall hingewiesen. Als „especially unreasonable" bezeichnet das Komitee die Anwendung der Sect. 133 auf Unternehmungen, die nach dem Gewinn des Vorjahrs veranlagt werden.

Durch Finance Act, 1907, sect. 24 wurden die Sect. 133 von 1842 und 6 von 1865 aufgehoben und eine Bestimmung gegeben für die Berichtigung der Veranlagung in zwei Fällen: a) bei Errichtung eines Gewerbebetriebs und b) bei Einstellung eines solchen.

Zu a) ist der Betrieb innerhalb der drei Jahre, deren Durchschnittsgewinn zugrunde zu legen ist, oder im Steuerjahr errichtet oder begonnen, so ist auf Antrag am Ende des Steuerjahrs die Veranlagung nach dem tatsächlichen Gewinn dieses Jahres zu berichtigen, wenn dieser niedriger ist als der angesetzte Gewinn.

Zu b) wird der Betrieb eingestellt (discontinued), so ist der Unternehmer zu einer Veranlagung nach dem wirklichen Ge-

3. Report of the Comm. of Inl. Revenue, 1870, S. 128.

winn im Einstellungsjahr berechtigt. Ferner soll auf den Nachweis hin, daß der Gesamtbetrag der für die drei letzten Jahre hinsichtlich des eingestellten Betriebs entrichteten Steuer denjenigen Gesamtbetrag übersteigt, der hätte gezahlt werden müssen, wenn für jedes dieser Jahre der jeweilige tatsächliche Gewinn besteuert worden wäre, eine Rückzahlung des Mehrbetrags stattfinden.

Die Regelung von 1907 bedeutet einen ganz erheblichen Fortschritt gegenüber dem bisherigen Verfahren.[4] Zunächst ist die Möglichkeit der Veranlagungsberichtigung beschränkt auf die ersten drei Jahre des Bestehens eines Gewerbebetriebs und sonst nur gegeben bei Betriebseinstellung. Wichtig ist, daß die Bestimmung nur Anwendung findet in bezug auf den Betrieb selbst. Nur wenn ein Betrieb als solcher in der bestimmten Zeit errichtet oder begonnen oder wenn ein Betrieb als solcher eingestellt worden ist, kommt die Vergünstigung in Betracht. Ein Betriebsbeginn bezw. eine -einstellung vom Standpunkte des Unternehmers aus hat nur dann Bedeutung für diesen hinsichtlich dieser Vorschrift, wenn er selbst den fraglichen Betrieb in der Durchschnittsperiode errichtet (oder einen von seinem Vorgänger in der Durchschnittsperiode errichteten Betrieb während dieser übernommen hat) bezw. einen Betrieb aufgegeben hat, ohne daß eine Fortführung dieses Betriebes durch einen anderen Unternehmer stattfindet.

Gegen die den jungen Unternehmungen gewährte Möglichkeit einer Besteuerung nach dem wirklichen Geschäftsergebnis des betr. Jahres, bis die Zugrundelegung des vollen gesetzlichen Durchschnitts möglich ist, läßt sich ebensowenig etwas einwenden, als sich die Rückerstattung der für die drei letzten Jahre über die in dieser Zeit tatsächlich erzielten Gewinne hinaus gezahlte Steuer damit rechtfertigen läßt, daß gerade die in der

---

4. Zu einer entgegengesetzten Ansicht kann man nach den Ausführungen von Harzendorf, „Die Einkommensteuer in England", Tübingen, 1914, S. 151/52 kommen. Dem Verfasser scheint jedoch eine Verwechselung der drei verschiedenen Bestimmungen unterlaufen zu sein. Während er Rev, Act, 1865, sec. 6 überhaupt nicht erwähnt, gibt er deren Inhalt als Bestimmung des Einkommensteuergesetzes von 1842 an. Wenn er dann hinsichtlich der Neuordnung von 1907 nur angibt, daß „auf Antrag u. den Nachweis hin, daß das erzielte Einkommen den Dreijahrsdurchschnitt nicht erreicht, die auf diesen gegründete Veranlagung vollständig durch das tatsächlich erzielte Einkommen ersetzt werden kann", so konnte er wohl zu der Folgerung kommen, daß hierdurch die Einseitigkeit noch zugunsten des Steuerzahlers verschärft wurde. So wie die Neuordnung von 1907 vom Verfasser wiedergegeben ist, entspricht sie aber ganz der Bestimmung der Sect. 133 des Inc. Tax Act 1842.

Regel durch die schlechte Geschäftslage zur Einstellung ihrer Betriebe gezwungenen Unternehmer ein besonderes Entgegenkommen verdienen. Was die Einseitigkeit auch dieser Regelung anlangt, so mag besonders hinsichtlich der Betriebseinstellungen angeführt werden, daß solche in Zeiten steigender Gewinne wohl nur selten vorkommen, so daß der vollen Besteuerung nur ein verhältnismäßig geringer Teil der in den letzten Jahren erzielten Mehrgewinne entgeht. Wenn auch die Fälle, in denen es sich um die tatsächliche Einstellung eines Betriebes als solchen, also nicht um die Aufgabe durch den bisherigen und Weiterführung durch einen anderen Unternehmer handelt — wofür es besondere Vorschriften gibt —, verhältnismäßig selten sein mögen, so können doch im Einzelfalle beachtenswerte Beträge der vollen Besteuerung entzogen werden.

Sieht man von dem Steuerausfall ab, der dadurch entstehen kann, daß die Steuerbehörde nicht auch von sich aus zu einer Berichtigung der Veranlagungen für die ersten Jahre bei Betriebsbeginn und für die letzten Jahre bei Betriebseinstellung nach den in diesen Zeitraum tatsächlich erzielten Gewinnen schreiten kann, so bleibt doch noch in Betracht zu ziehen, daß auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung insofern darunter leidet, als ein Teil der Gewerbetreibenden für den fraglichen Zeitraum den wirklichen Geschäftsgewinn, ein anderer Teil aber weniger versteuert.

II. Unterziehen wir das Veranlagungsprinzip selbst einer näheren Betrachtung, so lassen sich für das „average system" besonders zwei Gründe anführen: größere Gleichmäßigkeit a) in der Belastung des Unternehmers, b) des Steueraufkommens.

Zu a) Das Geschäftsergebnis eines Jahres, ob gut oder schlecht, kann sich gleichmäßig in mehreren Veranlagungen auswirken. Während bei einer Veranlagung nach dem Gewinn eines Jahres der zu entrichtende Steuerbetrag ganz dem Ergebnis der einzelnen Jahre folgt und somit großen Schwankungen unterworfen sein kann, findet bei einer Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt das Geschäftsergebnis eines Jahres im folgenden Steuerjahr nur mit einem Drittel bei Bemessung der Steuer Berücksichtigung. Der übrige Teil der Bemessungsgrundlage wird von je einem Drittel der Ergebnisse des dem Steuerjahr vorhergehenden zweiten und dritten Jahres gebildet. Indem sich ein über den gewöhnlichen Ertrag hinausgehender Mehrgewinn, aber auch ein Mindergewinn steuerlich über einen Zeitraum von drei Jahren erstreckt, werden größere Schwankungen in den Steuerbeträgen vermieden.

Zu b) Die sich daraus ergebende gewisse Gleichmäßigkeit hinsichtlich eines Teils des Steueraufkommens ermöglicht es, bei Aufstellung des Etats mit genaueren Zahlen zu rechnen. Die Wir-

kungen wirtschaftlicher Depressionen auf das Steueraufkommen werden durch eine Veranlagung nach mehrjährigem Durchschnitt sehr gemildert; der Ertrag der Steuer bleibt ein höherer als bei einer Veranlagung nach dem Gewinn eines Jahres.

Ein solches Veranlagungsprinzip hat für den Unternehmer den besonderen Vorteil, daß der in einem Jahr erlittene Verlust gegen die Gewinne anderer Jahre steuerlich zur Aufrechnung kommt, was bei einer Veranlagung nach dem wirklichen Geschäftsergebnis eines Jahres grundsätzlich nicht geschieht. Im letzteren Falle befaßt sich die Einkommensteuer ihrer Natur nach lediglich mit den Einkünften des betr. Jahres. Bei einem negativen Geschäftsergebnis ist natürlich ein Steuerobjekt nicht vorhanden, eine Steuer kann nicht angesetzt werden. Damit ist aber das Ergebnis dieses Jahres für die Steuer erledigt.[5]

Diesen Vorzügen stehen aber starke Schattenseiten gegenüber. Hat der Unternehmer bei wachsenden Gewinnen die volle Steuer auf den Mehrgewinn nicht auf einmal zu zahlen, so spürt er einen Nachteil dieses Verfahrens in Zeiten wirtschaftlichen Rückgangs. Wenn seine Gewinne sinken, hat er jedes Jahr mehr an Steuer zu entrichten, als dem tatsächlichen Gewinn des Jahres entspricht, und das zu einer Zeit, wo er am wenigsten dazu imstande ist. Dieser Nachteil macht sich um so fühlbarer, wenn in solchen Zeiten der Staat zu einer Erhöhung des Steuersatzes genötigt ist.

Der gewissen Gleichmäßigkeit des Steueraufkommens steht gegenüber, daß bei anhaltender günstiger Entwicklung des Wirtschaftslebens der Ertrag der Steuer beständig im Verhältnis zu den tatsächlichen Geschäftserträgen zurückbleibt. Wenn dafür bei einem wirtschaftlichen Umschwung mit einem höheren Steuerertrag gerechnet werden kann als bei einer Veranlagung nach dem Geschäftsergebnis eines Jahres, so ist doch zu beachten, daß in mehr oder weniger großer Zahl Betriebseinstellungen eintreten werden, die auf das Steueraufkommen ungünstig einwirken. Abgesehen davon, kann sich für den Staat, besonders bei längerer Depressionsperiode, die Notwendigkeit ergeben, den Gewerbetreibenden im Interesse der Aufrechterhaltung von Handel und Industrie steuerliche Erleichterungen durch Durchbrechung des Veranlassungsprinzips gewähren zu müssen. Besonders dann, wenn infolge Erhöhung des Steuersatzes die Unternehmer auf Gewinne vergangener erfolgreicher Jahre größere steuerliche Lasten zu tragen haben in Zeiten, in denen der Gewinn dauernd sinkt oder gar mit Verlust gearbeitet wird, wird sich der Staat dem

---

5. Steuergesetzliche Ausnahmen von dieser Regel kommen vor; vgl. deutsches Körperschaftssteuergesetz § 7, Ziff. 3, im Gegensatz zum Reichseinkommensteuergesetz.

Drängen nach Milderung dieses jetzt als Härte empfundenen Verfahrens auf die Dauer nicht ganz entziehen können.

Beiden Teilen am meisten gerecht würde eine Einkommensteuer, die vom tatsächlich erzielten Geschäftsgewinn erhoben wird und zu einem Zeitpunkt zu entrichten ist, der in den Zeitraum, in dem der Gewinn erzielt wird, fällt oder diesem doch möglichst nahe liegt. Den Vorzug verdient demnach ein Verfahren, bei dem als Bemessungsgrundlage für die in einem Steuerjahr zu entrichtende Steuer der in diesem Jahr erzielte Gewinn dient. Da eine endgültige Veranlagung aber erst am Ende des Jahres möglich ist, können Vorauszahlungen vorgesehen werden, so daß die Steuer zum größten Teil in der Zeit der Gewinnerzielung entrichtet wird, während die Restzahlung bald nach Ablauf dieses Zeitraums erfolgt. Daneben besteht noch die Möglichkeit der Anwendung eines anderen Verfahrens: im laufenden Steuerjahr wird der Gewinn des vorhergehenden Jahres versteuert. Auch hier wird die Steuer vom tatsächlichen Gewinn erhoben, nur daß die Zeit der Entrichtung von derjenigen der Gewinnerzielung entfernter liegt.

Unter Beachtung der in den Einkommensteuern der verschiedenen Länder allgemein üblichen Berücksichtigung der von den einzelnen Unternehmungen angenommenen Geschäftsjahre würde bei Erwerbsgesellschaften im ersten Falle der im Geschäftsjahr erzielte Gewinn nach Ablauf dieses Jahres veranlagt werden.

Im zweiten Fall würde die Gesellschaft im laufenden Steuerjahr den Gewinn des diesem vorhergehenden Geschäftsjahrs zu versteuern haben. Eine konsequente Durchführung dieses Veranlagungsprinzips hätte aber zur Folge, daß die erste Veranlagung erst ziemlich spät nach Beginn der Steuerpflicht stattfindet. So würde eine Gesellschaft mit einem Geschäftsbeginn am 1. X. 20 die Steuer auf den in ihrem ersten bis30.IX. 21 laufenden — Geschäftsjahr erzielten Gewinn erst in dem am 6. IV. 22 beginnenden Steuerjahr (England) zu entrichten haben. Will man sich hiermit nicht abfinden, sondern die Gesellschaft früher zur Steuerentrichtung heranziehen, so muß dies nötgedrungen zu einer gewissen Durchbrechung des Prinzips führen. Damit ist eine Härte für die Gesellschaft insofern verknüpft, als sie einen Teil der Gewinne der ersten Zeit mehrfach zu versteuern hat. Um hier einen Ausgleich zu schaffen, sind Bestimmungen notwendig, die dem Steuerpflichtigen beim Erlöschen der Steuerpflicht entgegenkommen.

III. Ueber die Stellungnahme zu dem „average system“ in England selbst geben ein gutes Bild die Berichte der verschiedenen Untersuchungsausschüsse, die im Laufe der Zeit zwecks besserer Ausgestaltung der Steuer eingesetzt worden sind. Da diese Ausschüsse bei ihren Untersuchungen auch die an den ein-

zelnen Fragen interessierten Steuerzahler im weitesten Umfange herangezogen haben, kommen in den Berichten auch die Ansichten der letzteren zum Ausdruck.

Bei der Wiedereinführung der Steuer 1842 wurden zwar schon einige Einwände gegen das genannte Veranlagungsprinzip erhoben, diese jedoch vom Schatzkanzler mit der Bemerkung abgetan, daß er es für das gerechteste Verfahren halte. Auch die Verhandlungen vor dem „Select Committee" von 1861 zeigten verhältnismäßig geringe Opposition gegen dieses Prinzip an sich, wenn auch die Auswirkungen der auf ihm beruhenden Bestimmungen der erwähnten Sect. 133 von 1842 eine eingehende Kritik erfuhren. Nachdem bereits die oberste Steuerbehörde in ihrem Bericht von 1870 es für eine große Verbesserung angesehen hatte, wenn der wirkliche Gewinn des am 31. XII. endenden Jahres besteuert würde, das der Steuerzahlung unmittelbar vorhergeht, und 1893 und 1902 Vorschläge gemacht worden waren, den tatsächlichen Gewinn des Steuerjahrs zu besteuern, wurde die Veranlagung nach dem Durchschnittsgewinn Gegenstand einer umfassenden Untersuchung des „Departmental Committee" von 1905.

Unter Würdigung der für und gegen ein solches Verfahren sprechenden Argumente kam dieser Ausschuß zu der Ansicht, daß eine Veranlagung nach dem Gewinn des Vorjahrs vorzuziehen sei, glaubte aber eine sofortige Einführung nicht empfehlen zu können. Mit Rücksicht darauf, daß dieses Verfahren über 60 Jahre in Geltung gewesen sei, sollte ein Wechsel nicht unternommen werden ohne Beachtung der öffentlichen Meinung, insbesondere der Ansichten der Geschäftswelt. Diese Frage scheine gerade von denjenigen noch niemals ernstlich betrachtet worden zu sein, die sie hauptsächlich angeht. Der Bericht des Ausschusses möge zu einer öffentlichen Erörterung der Frage führen. Wenn das Urteil günstig sei, wird der Wechsel im ganzen für vorteilhaft gehalten.

Mit der Frage der „basis for assessment" hatte sich dann wieder die 1919 eingesetzte „Royal Commission on the Income Tax" zu befassen.[6] Der Ausschuß von 1905 war auf eine Betrachtung desjenigen Verfahrens, bei dem die Bemessungsgrundlage der Gewinn des Steuerjahrs bildet, nicht weiter eingegangen, indem er erklärte, daß die Steuer nicht nach dem Gewinn des Jahres berechnet werden könne, in dem sie geschuldet wird, weil dieser Gewinn nicht im voraus bestimmt werden kann. Die Kommission von 1919 dagegen sagt: „We agree with those who have described the year of assessment basis as the ideal basis". Neben anderem sieht sie einen großen Vorzug darin, daß die

6. Report 1920, par. 475 ff.

Steuer auf den Gewinn zu dem frühesten möglichen Zeitpunkt nach Erzielung desselben zu entrichten ist; ferner würden dadurch viele Bestimmungen für die Berichtigung der Veranlagung überflüssig, die bei einer solchen nach dem Durchschnittsgewinn unentbehrlich sind. In Anbetracht der augenblicklichen Verhältnisse müsse die Kommission jedoch auf die Empfehlung der Vornahme eines so großen Wechsels verzichten. Sie halte es aber nicht für unmöglich, daß in einiger Zeit dieser Wechsel vorgenommen werden kann.

Bezüglich der Veranlagung nach dem Gewinn des Vorjahrs ergaben die Verhandlungen eine große Stimmung für dieses Verfahren und zugleich eine entsprechende Abneigung gegen das „average system".[7] Die Kommission kam denn auch zu dem Entschluß, die Einführung der Veranlagung nach dem vorjährigen Gewinn aus folgenden Hauptgründen zu empfehlen: a) der zu versteuernde Gewinn liegt dem im Steuerjahr erzielten Gewinn zeitlich näher; b) der Wechsel bedeutet einen wichtigen Schritt zur Gleichförmigkeit und Vereinfachung; c) der Wechsel scheint allgemein gewünscht zu werden.

Gerade das Argument unter b) berührt einen sehr wunden Punkt in der englischen Steuer. Abgesehen von den verschiedenen Steuerbemessungsgrundlagen für gewerbliche Unternehmungen, gibt es auch noch eine unterschiedliche Behandlung bei solchen Betrieben, bei denen man ihrer Natur nach ohne weiteres eine gleiche Bemessungsgrundlage für selbstverständlich halten sollte. Während z. B. ein Eisenbahnunternehmen und ein Gaswerk nach dem Gewinn des Vorjahrs veranlagt werden, haben ein Straßenbahnunternehmen und ein Elektrizitätswerk eine Steuer nach dem Dreijahrsdurchschnitt zu zahlen. Hierbei ist nur an in in England gelegene Betriebe gedacht. Zieht man im Ausland gelegene Unternehmungen der beiden ersteren Arten in Betracht, so ergibt sich, daß sogar bei Unternehmungen ganz gleicher Art verschiedene Veranlagungsverfahren zur Anwendung kommen, indem ausländische Eisenbahnunternehmungen und Gaswerke nach dem dreijährigen Durchschnitt veranlagt werden. Warum das so ist, das sind nach Ansicht der Kommission „questions not easy to answer with any degree of satisfaction".

In der 1921 eingebrachten „Revenue Bill", die eine Reihe von Vorschlägen der Kommission zur Durchführung bringen sollte, war auch die Abschaffung des „average system" vorgesehen. Infolge der heftigen Angriffe, die besonders gegen einige andere Punkte der Vorlage geführt wurden, zog die Regierung die ganze Vorlage zurück.[8] Während in anderen Fragen die Kommissions-

7. „Hardly anyone has had a good word for the average".
8. P. D. Commons, 1921, vol. 143, col. 1244.

vorschläge durch die Finanzgesetze der folgenden Jahre verwirklicht worden sind, ist es auf diesem Gebiete bisher zu keiner Aenderung gekommen.

2. Der steuerpflichtige Gewinn.

Das Gesetz bestimmt, daß die Steuer berechnet werden soll von dem vollen Betrag „of the balance of the profits or gains". Gemeint ist hiermit lediglich der Ueberschuß der Geschäftseinnahmen über die zu ihrer Erzielung notwendigen Ausgaben (the balance arrived at by setting against the receipts the expenditure necessary to earn them).[9] Es ist eine ganze Reihe von Vorschriften gegeben, mit Hilfe derer man den wirklichen materiellen Gewinn der Unternehmung erfassen will, indem man die gerade auf dem Gebiet der Ertragsberechnung im Geschäftsleben herrschenden Willkürlichkeiten auszuschalten versucht. Dazu kommen einige andere, die nötig waren zur Durchführung des Prinzips der Besteuerung an der Quelle.

a) Vorschriften für die Berechnung des steuerpflichtigen Geschäftsgewinns.

Unter Voranstellung der Bestimmung, daß kein anderer Abzug erlaubt ist als ein im Gesetz angeführter, handelt es sich in der Hauptsache um folgende Vorschriften:

1. Nicht abgezogen werden dürfen Beträge, die nicht gänzlich und ausschließlich für die Zwecke des Betriebs ausgegeben oder ausgelegt sind.

Die Bedeutung dieser an erster Stelle stehenden Bestimmung wird erst ganz klar, wenn man sie im Rahmen der ganzen Regelung betrachtet. Da andere Bestimmungen sich mit bestimmten Arten von Ausgaben befassen, wird als Zweck dieser Vorschrift anzusehen sein, die Behandlung solcher Ausgabebeträge zu regeln, die nicht besonders genannt sind. Diese Regel überläßt es im Einzelfalle der Entscheidung der Steuerbehörde bezw. letzten Endes der Gerichte, ob eine Ausgabe als für die Zwecke des betr. Gewerbebetriebs gemacht anzusehen ist oder nicht. Eine Bergwerksgesellschaft war Mitglied einer „coal owners association", an die sie Beiträge zu leisten hatte. Zweck der Vereinigung war die Schadloshaltung der Mitglieder im Falle von Streiks etc. Hinsichtlich dieser Beiträge ging die Entscheidung dahin, daß es sich nicht um Beträge handelt, die für die Zwecke des Betriebs ausgelegt worden sind.[10]

---

9. Dowell, Inc. Tax Acts. S. 144.
10. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 149.

Die Elastizität dieser Vorschrift ermöglicht es, durch Vereinbarungen zwischen Steuerbehörde und Unternehmerverbänden in der steuerlichen Behandlung von solchen Lasten, die von den Steuerpflichtigen als Geschäftsausgaben angesehen werden, zu einem Ergebnis zu gelangen, das eine gesetzliche Regelung allgemein entbehrlich macht, wie folgendes Beispiel zeigt. Erst durch Fin. Act, 1921, sect. 32 wurden die Beiträge von Unternehmern zu Pensionskassen für ihre Betriebsangehörigen (superannuation funds) für steuerfrei erklärt. Die oberste Steuerbehörde hatte jedoch schon lange vorher Abzüge hierfür gestattet.[11] Der Gesetzgebung blieb nur übrig, die in der Praxis in den einzelnen Bezirken vielleicht voneinander abweichende Behandlungsweise auf eine einheitliche Norm zu bringen.

2. „No sum shall be deducted in respect of any disbursements or expenses of maintenance of the parties, their families or establishments or any sums expended for any other domestic or private purposes distinct from the purposes of such trade."

Man wird diese Regel nicht nur auf Geldbeträge anzuwenden haben, sondern mit dem Wortlaut des § 33 I, letzter Satz des deutschen Reichseinkommensteuergesetzes, als einer Parallele hierzu sagen können, daß den Geschäftseinnahmen hinzuzurechnen ist der Wert der Gegenstände, Ausbeuten und Dienstleistungen, die die Gesellschafter aus dem steuerpflichtigen Betrieb für sich und ihren Haushalt oder für andere Zwecke entnommen haben, die außerhalb des Betriebs liegen.

3. Die Miete oder der „annual value" eines Wohngrundstücks (dwelling-house or domestic offices) oder eines Teils davon ist nur in dem Umfang abziehbar, als eine Benutzung desselben für die Zwecke eines Gewerbebetriebs tatsächlich stattfindet. Bei teilweiser gewerblicher Benutzung soll der abziehbare Betrag $^2/_3$ der Miete oder des „annual value" nicht überschreiten. Seit 1921 sind Abweichungen von dieser Höchstgrenze gestattet.

Wird das Wohngebäude gänzlich für den Gewerbebetrieb benutzt, so ist dem Unternehmer als Eigentümer gestattet, den Betrag, den er unter Schedule A in bezug auf das Gebäude versteuert hat, vom Gewinn abzuziehen. Ist er Mieter, so ist der Mietbetrag ebenfalls eine zu berücksichtigende Geschäftsausgabe. Die obige Vorschrift will die Fälle regeln, in denen der Unternehmer zwar das ganze Haus bezw. den ihm zur Verfügung stehenden Teil innehat, die Gesamtheit der in Frage kommenden Räumlichkeiten aber nicht ausschließlich für die Zwecke des Betriebs benutzt wird. Gedacht ist vor allem an die Benutzung eines Teils davon für Wohnzwecke. Jedoch bringen Dienstwohnungen im

11. P. D. Commons, 1921, vol. 143, col. 768 ff.

Geschäftshause für Angestellte, deren Wohnen dort sich als im Interesse des Geschäfts liegend begründen läßt, diese Bestimmung nicht zur Anwendung.[12]

4. Reparaturkosten für Betriebsgrundstücke (premises) und der Erhaltungsaufwand für die Betriebseinrichtungen (supply, repairs, or alterations of any implements, utensils, or articles) können abgesetzt werden, jedoch nicht über den Betrag hinaus, der sich als Durchschnitt der Ausgaben für diese Zwecke in den letzten drei Jahren ergibt.

Was die beiden Ausdrücke „supply" und „alterations" anbelangt, so fallen die Ausgaben der Ersatzbeschaffung unter diese Bestimmung, wenn nicht Abschreibungen auf die betr. Gegenstände erfolgt sind. Unter Aenderungen sind nur solche zu verstehen, die die bisherige Leistungsfähigkeit des Gegenstandes aufrechtzuerhalten bestimmt sind.

5. Kein Verlust darf berücksichtigt werden, der nicht mit dem Betrieb verknüpft oder aus ihm entstanden ist (loss connected with or arising out of the trade).

Hierfür zwei Beispiele: In Verbindung mit einem Gewerbebetrieb, dessen Gegenstand der Vertrieb von Saatgut war, wurde ein Landgrundstück bewirtschaftet. Hinsichtlich eines bei dieser Bewirtschaftung erlittenen Verlustes wurde entschieden, daß dieser nicht von dem gewerblichen Gewinn abgezogen werden kann. Eine Aktiengesellschaft hatte in Erweiterung ihres Unternehmens eine neue Fabrik eingerichtet, diese jedoch, da sie sich nicht rentierte, wieder geschlossen und einen Teil der Einrichtung anderswo verwendet. Später wurde die Fabrik auf kleinerer Basis wieder in Betrieb genommen. Die Gesellschaft beantragte in der Ansicht, daß ein Teil des ursprünglichen Aufwandes für Errichtung der Fabrik für sie verloren sei, einen Steuernachlaß. Dieser Anspruch wurde abgewiesen mit der Begründung, daß es sich um einen Kapitalverlust handle[13].

6. Nicht abgesetzt werden darf ein aus dem Gewerbebetrieb zurückgezogener Kapitalbetrag oder eine als Kapital im Betrieb angelegte Summe.

Der erste Teil dieser Bestimmung dürfte in der Praxis nur in Hinsicht auf nicht bilanzierende Gewerbetreibende von Bedeutung sein. Bei den Erwerbsgesellschaften tritt ein solcher Vorgang schon in der Ertragsbilanz in Erscheinung. Anders verhält es sich mit dem zweiten Teil. Zu den als Kapital im Be-

12. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 149.
13. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 148.

trieb angelegten Beträgen rechnen im Gegensatz zu dem sog. Erhaltungsaufwand die Ausgaben für Verbesserungen und Erweiterungen des Betriebs. Werden diese Ausgaben als Geschäftsunkosten verbucht, in der Bilanz aber aktiviert, dann üben sie keinen Einfluß auf den Gewinn aus. Es tritt aber eine willkürliche Beeinflussung des Gewinns nach unten ein, wenn eine solche Aktivierung nicht oder doch nicht in voller Höhe erfolgt. Dem Hinübergreifen einer solchen Behandlung der genannten Ausgaben, deren Zweck die Schaffung von stillen Reserven ist, auf die Berechnung des steuerpflichtigen Geschäftsgewinns will die Bestimmung vorbeugen.

7. Desgl. nicht Zinsen, die erzielt worden wären, wenn Beträge außerhalb des eigenen Betriebs angelegt worden wären. Mag es auch im kaufmännischen Leben des öfteren üblich sein den Geschäftsgewinn erst nach Abzug einer Verzinsung des im Betrieb angelegten Kapitals festzustellen, für Einkommensteuerzwecke ist dies nicht angängig. Das Kapital im eigenen Betrieb kann steuerlich nicht günstiger behandelt werden als das Kapital in fremden Unternehmungen.

8. Desgl. nicht Geschäftsforderungen, mit Ausnahme derjenigen, deren Uneinbringlichkeit nachweisbar ist. Hinsichtlich zweifelhafter Forderungen ist eine Absetzung in der Höhe gestattet, als der Schuldner nicht voll zahlungsfähig ist.

Diese Bestimmung entspricht grundsätzlich der kaufmännischen Bewertung der Außenstände in der Bilanz. Ausgeschlossen ist nur die Berücksichtigung einer allgemeinen Absetzung auf alle Außenstände, wie eine solche in der Bilanz durch Aufnahme eines Delkrederekontos dargestellt wird.

9. Desgl. nicht jährliche Zinsen, Jahresrenten oder andere jährliche Zahlungen, die aus dem Gewinn zu leisten sind (any annual interest, or any annuity, or other annual payment payable out of the profits or gains).

Diese Vorschrift hängt aufs engste mit dem System der Besteuerung an der Quelle zusammen. Das Gesetz bestimmt an anderer Stelle, daß in den Fällen, in denen solche Beträge — gleichgültig ob zahlbar in England oder sonstwo, ob zahlbar halbjährlich oder in anderen Perioden, ob es sich um eine Vermögensbelastung oder um eine persönliche Verpflichtung handelt — aus steuerpflichtigen Einkünften zu zahlen sind, keine Veranlagung des Berechtigten hinsichtlich dieser Beträge zu erfolgen hat, sondern daß der Schuldner die ganzen Einkünfte, d. h. also ohne Abzug solcher Beträge versteuern soll. Letzterer ist jedoch berechtigt, bei Zahlung an den Gläubiger den auf die Leistung entfallenden Steuerbetrag in Abzug zu bringen. Der Gläubiger hat den Steuerabzug zu erlauben bei einer Strafe von 50 Pfd. Ent-

gegengesetzte Vereinbarungen sind nichtig (void). Wenn die unter dieser Ziffer angeführte Vorschrift die Absetzung solcher Beträge bei Berechnung des Geschäftsgewinns verbietet, so handelt es sich demnach nur um eine besondere Sicherungsmaßregel.

Trotz der Schutzvorschrift für den Schuldner können aber Fälle vorkommen, in denen diesem nicht möglich ist, die für den Gläubiger entrichtete Steuer durch Abzug bei der Zinszahlung zurückzuerlangen. So werden ausländische Gläubiger unter Umständen in der Lage sein, den Steuerabzug zu verweigern. Hierauf wird in der Steuerpraxis jedoch keine Rücksicht genommen. Kann der Schuldner die Steuer vom Gläubiger nicht zurückerlangen, so ist er nicht nur Steuerzahler, sondern wird auch Steuerträger. Eine englische Gesellschaft, die in Aegypten ein Wasserwerk besaß, hatte gegen hypothekarische Sicherung auf ihre dortigen Grundstücke eine Anleihe von in Aegypten wohnhaften Personen aufgenommen. Bei der Veranlagung wollte die Gesellschaft die Zinsen für diese Anleihe absetzen, da sie die Steuer bei der Zinszahlung nicht abziehen konnte. Die Steuerbehörde verweigerte die Absetzung. Das angerufene Gericht entschied zugunsten der letzteren[14].

Bisher war nur von Schuldzinsen die Rede, soweit sie aus dem zu versteuernden Geschäftsgewinn bestritten werden. An dieser Stelle soll auch auf die Frage eingegangen werden, wie verfahren wird, wenn die Zinszahlung aus anderen Mitteln erfolgt. Als solche können in Betracht kommen der Reservefonds, andere Einkünfte der Gesellschaft (aus Grund- oder Kapitalvermögen), eigenes Vermögen außer Reservefonds, ein neu aufgenommenes Darlehn. Hier ist zu unterscheiden, ob die Zinszahlung aus versteuerten Einkünften erfolgt oder nicht. Ersteres ist der Fall bei den beiden ersten, letzteres bei den beiden letzten Möglichkeiten. Der Reservefonds ist aus bereits versteuerten Gewinnen gebildet; die anderen Einkünfte der Gesellschaft sind bereits an der Quelle besteuert oder durch besondere Veranlagung erfaßt worden. In beiden Fällen ist die Einkommensteuer an der Znszahlung nicht direkt interessiert, gibt dem Schuldner aber das Recht, den Teil der von ihm entrichteten Steuer, der auf den Zinsbetrag entfällt — berechnet nach dem Steuersatz z. Z. der Fälligkeit —, dem Gläubiger abzuziehen, d. h. auf diesen abzuwälzen. Anders verhält es sich bei den beiden anderen Möglichkeiten. Hier bilden die Zinsbeträge nicht Teile von vom Schuldner bereits versteuerten Einkünften, sondern durch ihre Zahlung entstehen primäre Einkünfte der Gläubiger. Um diese an der Quelle zu erfassen, ist der Schuldner verpflichtet — im Gegensatz zur Berechtigung in den anderen Fällen —, bei solchen Zahlungen von den Zinsen

14. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 147.

für Rechnung des Fiskus einen Betrag einzubehalten, der dem auf die Zinssumme entfallenden Steuerbetrag nach dem z. Z. der Zinszahlung geltenden Steuersatz entspricht. Der Schuldner haftet für diese Beträge wie für eine eigene Steuerschuld.

Zinsen für kurzfristige Kredite fallen nicht unter den Begriff „annual or yearly interest" und somit nicht unter die Vorschrift dieser Ziffer. Die Besteuerung erfolgt beim Gläubiger selbst. Dem Schuldner ist aber auch nicht gestattet, Zinsen dieser Art bei Berechnung des steuerpflichtigen Geschäftsgewinns abzusetzen.[15] Diese Härte ist jetzt insofern gemildert, als bei einem Bankvorschuß (advance from a bank), für den die Zinsen ohne Steuerabzug gezahlt worden sind, der Schuldner den entsprechenden Steuerbetrag von der Steuerbehörde zurückfordern kann (Inc. Tax. Act., 1918, sec. 36).

Bei dem Ausdruck „other annual payment" wird in erster Linie an die Miete oder Pacht für gewerblich benutzte Gebäude und Grundstücke, für Inventar oder für einen ganzen Betrieb zu denken sein. Diese Beträge sind regelrechte Geschäftsunkosten und gelten als solche auch in der englischen Steuer. Soweit es sich jedoch um in England gelegene Betriebe handelt, sollen die Einkünfte Dritter, die durch solche Beträge gebildet werden, grundsätzlich an der Quelle besteuert werden.[16] Da letzteres aber, soweit es sich um Gebäude und Grundstücke handelt, bereits unter Schedule A geschieht, fallen unter diese Vorschrift nur solche Beträge, die nicht als Einkünfte Dritter aus Grundvermögen anzusehen sind. Eine Ausnahme hiervon machen nur die selbst unter Schedule A veranlagten Unternehmungen (Bergwerke, Gas- und Wasserwerke, Eisenbahnen usw.), weil bei diesen sonst eine Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung an der Quelle eintreten würde.

10. Desgl. nicht ein für die Benutzung eines Patents gezahlter Betrag.

Hier handelt es sich nicht um den Kaufpreis für ein Patent — ein solcher würde als Kapitalanlage unter Ziffer 6 fallen —, sondern um die Zahlung einer in der Regel laufenden Vergütung für die zeitlich beschränkte Benutzung an den Patentinhaber. Der Zweck dieser Vorschrift ist derselbe wie derjenige der vorhergehenden.

11. Gestattet ist der Abzug von entrichteter Kriegsgewinnsteuer (Excess Profits Duty) und Körperschaftssteuer (Corporation Profits Tax). Die erstgenannte Steuer hat zwar 1921

15. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 148 u. 293.

16. Bei ausländischen Betrieben könnte dies nur in Betracht kommen, wenn der Eigentümer selbst eine in England steuerpflichtige Person ist.

ihr Ende gefunden, doch können für die Rückstände Ratenzahlungen bis 31. XII. 26 gewährt werden. Die Zinsen für diese Rückstände (4,5 %) dürfen jedoch nicht abgesetzt werden.[17]

Im Anschluß an obige Vorschriften besagt das Gesetz, daß bei Berechnung der Steuer auf den gewerblichen Gewinn die „profits arising from lands etc.", die für die Zwecke eines Gewerbebetriebs benutzt werden, außer Ansatz zu bleiben haben. Solche Einkünfte werden ohne Rücksicht darauf, ob eine Benutzung für gewerbliche Zwecke stattfindet oder nicht, schon unter Schedule A bezw. unter Schedules A und B besteuert. Dies mußte zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei der Veranlagung unter Schedule D berücksichtigt werden. Der Miet- bezw. Pachtwert eines für die Zwecke eines Gewerbebetriebes benutzten Gebäudes oder Grundstückes (Sched. A.) und ein gegebenenfalls unter Schedule B zu versteuernder Betrag für die Benutzung eines Grundstücks kommen also im steuerpflichtigen Geschäftsgewinn nicht zum Ausdruck. Bei Berechnung desselben sind die genannten Beträge abzusetzen, jedoch beim Miet- oder Pachtwert nicht über den tatsächlich versteuerten Betrag hinaus.

Da die Schedules A und B sich aber nur auf in England gelegenen Grundbesitz erstrecken, kann diese Regelung auf eigene ausländische Betriebsstätten keine Anwendung finden. Für solche Fälle gilt die Bestimmung, daß kein Abzug irgendwelcher Art erlaubt sein soll hinsichtlich des „annual value" solcher Gebäude und Grundstücke.

Die Vorschriften, die sich mit der Wertverminderung von Gegenständen des Betriebsvermögens befassen, sollen Gegenstand eines besonderen Abschnitts sein.

b) Abschreibungen.

Das Gesetz von 1842 berücksichtigte in keiner Weise die im kaufmännischen Leben üblichen jährlichen Absetzungen für die Wertverminderung der Gegenstände des Betriebsvermögens. Da man sich der Steuer bei der ersten Gelegenheit zu entledigen gedachte, wurde dieser Frage verhältnismäßig wenig Bedeutung beigelegt. Als die Hoffnung auf die Wiederaufhebung der Steuer sich nicht verwirklichte, die Steuer sich im Gegenteil als ein immer unentbehrlicher werdender Bestandteil des britischen Finanzsystem erwies, wurde natürlich diese Lücke in der Gesetzgebung drückend empfunden. Dazu kam, daß einzelne örtliche Steuerbehörden dazu übergingen, eigenmächtig Absetzungen zu

17. Finance Act, 1922, sect. 29 u. 34.

gestattten, während die anderen sich streng an das Gesetz hielten.

I. Diesem Zustande wurde ein Ende gemacht durch Customs and Inland Revenue Act, 1878, sect. 12. Hiernach soll die Steuerbehörde bei der Veranlagung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb einen Abzug gestatten, der der jährlichen Wertverminderung von Maschinen und Inventar durch Abnutzung entspricht (diminished value by reason of wear and tear of machinery or plant). Inventarstücke, bei denen die Kosten der Ersatzbeschaffung wegen der geringen Lebensdauer (Werkzeuge etc.) als Geschäftsunkosten erscheinen, fallen hier natürlich aus. Handelt es sich um Gegenstände, die dem Unternehmer nicht gehören, ist dieser aber verpflichtet, die Kosten der Instandhaltung zu tragen und sie s. Z. in gutem Zustand aufzuliefern, so sollen sie als dem Unternehmer gehörend angesehen werden. Im anderen Falle soll der Eigentümer, dessen Einkünfte aus ihrer Ueberlassung schon an der Quelle besteuert worden sind, berechtigt sein, denjenigen Steuerbetrag von der Steuerbehörde zurückzufordern, der auf den der Wertverminderung entsprechenden Teil dieser Einkünfte entfällt.

Die Berücksichtigung der Wertverminderung durch Abnutzung geschieht nun derart, daß zunächst der der Veranlagung für das betr. Steuerjahr zugrunde zu legende Durchschnittsgewinn ermittelt und erst dann hiervon der Betrag für die Wertverminderung abgesetzt wird. Letzterer wird also nicht als „trade expenses" eines Geschäftsjahrs behandelt. Durch Finance Act, 1907, sect. 26 ist vorgesehen, daß der Betrag der Wertverminderung, der in einem Steuerjahr nicht abgesetzt werden kann, weil der Veranlagungsbetrag zu niedrig ist, bei der nächsten Veranlagung mit berücksichtigt werden soll. Erforderlichenfalls ist dieses Verfahren auch auf die folgenden Jahre zu erstrecken.

Außer dieser Absetzung für die Wertverminderung durch „Abnutzung" wurde in der Praxis bereits seit 1897 ein Abzug gestattet für „obsolescence", d. h. bei der Ersetzung veralteter, aber noch gebrauchsfähiger Maschinen durch moderne. Die Notwendigkeit hierfür wurde aus der Tatsache abgeleitet, daß ein Unternehmer, um konkurrenzfähig zu bleiben, gezwungen sein kann, Maschinen, die an sich noch gebrauchsfähig, aber veraltet und in ihrer Rentabilität durch solche moderner Konstruktion überholt sind, zu ersetzen. Nach der ziemlich spät erfolgten Regelung durch Finance Act 1918, sect. 21 darf jetzt ein solcher Teil der Anschaffungkosten für den neuen Gegenstand abgesetzt werden, als dem für Steuerzwecke abgeschriebenem Werte des alten Gegenstandes abzüglich des Verkaufserlöses für den letzteren entspricht. Hat z. B. der alte Gegenstand 1000 Pfd. gekostet und sind bisher 600 Pfd. darauf abgeschrieben, kostet

der neue Gegenstand 1400 Pfd. und betrgät der Verkaufserlös des alten 50 Pfd., so können 400 minus 50 = 350 Pfd. abgesetzt werden. Hier ist jedoch zu beachten, daß der in Frage kommende Betrag — im Gegensatz zu der Absetzung für Abnutzung — als eine Geschäftsausgabe desjenigen Jahres zu behandeln ist, in dem die Ersetzung stattgefunden hat.

Bei der Berechnung der Absetzung für Wertverminderung infolge Abnutzung kommen die beiden in der Geschäftswelt allgemein üblichen Verfahrensarten zur Anwendung. Entweder man nimmt einen bestimmten Prozentsatz vom Anschaffungspreis, dann bleibt der auf den einzelnen Gegenstand entfallende Absetzungsbetrag sich Jahr für Jahr gleich, oder die Absetzung wird bei jeder Veranlagung nach einem bestimmten Prozentsatz des jeweiligen Buchwertes, d. h. des Betrages, mit dem die Gegenstände unter Berücksichtigung der bisherigen Abschreibungen und der Zu- und Abgänge zu Buche stehen, berechnet. Letztere Methode (allowance on the written-down value) ist die gebräuchlichere.

Das Gesetz schreibt wohl vor, daß der Gesamtbetrag den für Wertverminderung durch Abnutzung zu gewährenden Abzüge die tatsächlichen Anschaffungskosten einschließlich Aufwendungen für Erhöhung der Leistungsfähigkeit, also den Gesamtbetrag der betr. Kapitalanlage nicht überschreiten darf, überläßt aber die Festsetzung der jährlichen Abschreibungsquote grundsätzlich den lokalen Steuerbehörden. Von deren Einsicht war der Unternehmer ganz abhängig, denn gegen eine Festsetzung in dieser Frage hat ein Anrufen des Gerichts infolge der Formulierung des Gesetzes schwerlich Aussicht auf Erfolg.[18] Es war natürlich, daß für Betriebsgegenstände gleicher Art in den einzelnen Steuerbezirken ziemlich voneinander abweichende Abschreibungssätze bestanden. Im Laufe der Zeit ist es jedoch durch Verhandlungen wichtiger Unternehmerverbände mit dem Board of Inland Revenue gelungen, für eine Reihe von Gruppen einheitliche Sätze festzulegen. Nachstehend eine Uebersicht der obersten Steuerbehörde von 1918.[19] Der angegebene Prozentsatz bezieht sich bis auf einen Fall auf den jeweiligen Buchwert (written-down value), nur bei Schiffen gilt er vom Anschaffungspreis.

---

18. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 318.
19. Cmd. 9134 of Session 1918.

Industrie etc.	%	Gegenstand
Elektrizitätswerke	3	Kabel
	5	Maschinen u. Inventar
Flachsspinnerei u. Leinenweberei (Irland)	7,5	Maschinen u. Inventar
Getreidemühlen	5	Antriebmaschinen, Kessel u. Transmissionen
	7,5	andere Maschinen
Gaswerke außer denjenigen in öffentl. Hand	3	Gasbehälter
	10	Meßinstrum u. Generatoren
Papierfabriken	5	Maschin. nur i. Tagbetrieb
	7,5	Masch. in Tag- u. Nachtbetr.
Druckereien	5	Antriebsmaschin., Kessel u. Transmissionen
	7,5	Druck- u. Heftmaschinen
	10	Setzmaschinen
———	5	Eisenbahnwagen (a. Findet Anwendung auf alle Wagen, die Gewerbetreibenden gehören. b. Bei companies werden die tatsächl. jährl. Erneuerungskosten berücksichtigt).
Stahlfabrikation	15	Maschinen und Inventar (Der Satz von 15 % stellt dar 5 % für normale Abnutzung und 10 % für zusätzl. Abnutzung infolge erhöhter Beanspruch. f. Kriegszwecke)
Schiffe	4	Dampfschiffe
	3	Segelschiffe (Hinsichtlich solcher Schiffe, die aus zweiter Hand zu Preisen gekauft sind, die den abgeschrieb. Wert z. Z. des Kaufes überschreiten, ist folg Verfahren eingeführt: a) Der Prozentsatz wird auf den tatsächl. Kaufpreis angewendet ohne Rücksicht auf den von vorhergehenden Eigentümer gezahlten Preis; b) der Prozentsatz wird berechnet nach d. voraussichtlichen Lebensdauer des Schiffes vom Zeitpunkt des Kaufs vom vorhergehenden Eigentümer.)

Industrie etc.	%	Gegenstand
Straßenbahnen	—	Oberbau (permanent way) pro Gleismeile nach der voraussichtl. Lebensdauer..
	3	Kabel
	7	Wagen u. anderes rollendes Material.
	5	Allgemeines Inventar
Bauholzhandel, Sägemühlen	5	Antriebmaschinen, Kessel u. Transmissionen
	7,5	Allgemeines Inventar u. Maschinen f. Sägemühlen
	20	Zugmaschinen, Motorwagen u. Transportinventar.. (Auch hier erhöhter Satz infolge des Krieges.)

Da auf diesem Wege der Vereinheitlichung der Abschreibungssätze für die einzelnen Unternehmungsarten weitergeschritten wird, kann mit einem befriedigenden Abschluß in dieser Hinsicht in absehbarer Zeit wohl gerechnet werden. Eine gewisse Sicherheit gibt den Unternehmern Finance Act, 1918, sect. 24 (1). Sind diese mit den Festsetzungen der Steuerbehörde nicht einverstanden, so können sie sich an ein Schiedsgericht wenden. Der Antrag muß jedoch durch die oberste Steuerbehörde gehen und ist von dieser nur weiterzugeben, wenn wirklich begründet ist. Das Schiedsgericht, das aus der Kriegsgewinnsteuer übernommen ist und aus Geschäftsleuten und Bücherrevisoren besteht, hat, wenn es der Ansicht ist, daß der Antrag von einer beträchtlichen Anzahl Unternehmer desselben Geschäftszweigs gestellt ist, die Abschreibungssätze festzusetzen.

In der Praxis wird dem Unternehmer gestattet, an Stelle der jährlichen Absetzungen für Abnutzung und des Abzugs bei Ersetzung veralteter Betriebsgegenstände die Kosten der „Erneuerung" von Maschinen und Inventar im Erneuerungsjahr abzusetzen. Als abziehbarer Betrag gilt der Anschaffungspreis für den neuen Gegenstand abzüglich des Altmaterial- bezw. Verkaufswertes des alten Gegenstandes. Vom neuen Anschaffungspreis ist jedoch ferner der Teil abzusetzen, der als auf Verbesserungen (additions or improvements) gegenüber dem alten Gegenstand entfallend und daher als eine Vermehrung des Anlagekapitals angesehen werden kann. Wird z. B. eine Maschine, die s. Z. 1000 Pfd. gekostet hat, durch eine neue mit gleicher oder ähnlicher Leistungsfähigkeit (similar power or size or capacity) zum Preise von 1500 Pfd. ersetzt, so kann dieser Betrag abzüglich des Verkaufserlöses für die alte Maschine abgesetzt werden. Besitzt jedoch die neue Maschine eine größere Leistungsfähigkeit bei einem Preise von 2500 Pfd., so darf nicht dieser Betrag abzüglich des Verkaufswertes der alten Maschine abgesetzt werden, sondern nur der augenblickliche Preis für eine Maschine mit einer Leistungsfähigkeit wie die alte, nämlich 1500 Pfd.

Der einzelne Unternehmer ist nicht verpflichtet, sich für die eine oder die andere Methode hinsichtlich der Gesamtheit der Betriebsgegenstände zu entscheiden. Es können beide Verfahren für verschiedene Gruppen von Gegenständen in demselben Betrieb gehandhabt werden, z. B. jährliche Abschreibung und Abzug für Veralten bei eingebauten Maschinen etc., Absetzung der Erneuerungskosten bei beweglichem Inventar.

II. Eine Berücksichtigung der Wertminderung von gewerblich benutzten Gebäuden kennt die englische Einkommensteuer erst seit 1916. Durch die Finanzgesetze von 1916 (sect. 39) und 1917 (sect. 16) wurden den sog. „controlled establishments" außer den gewöhnlichen Abzügen für Abnutzung und Veralten von Maschinen und Inventar weitere Abzüge gestattet für außergewöhnliche Wertverminderung durch übermäßige Beanspruchung infolge der Kriegslieferungen, wie sie für die Berechnung der Kriegsgewinnsteuer vorgesehen waren. Diese besondere Vergünstigung erstreckt sich auch auf Gebäude. Abgesehen von dieser vorübergehenden Maßnahme, erfolgte die erste Regelung für Gebäude 1918.

Finance Act, 1918, sect. 24 (4) bestimmt, daß die Vorschrift nach der bei Berechnung des Geschäftsgewinns hinsichtlich des „annual value" für die gewerblich benutzten Gebäude nur der tatsächlich unter Schedule A versteuerte Betrag abgesetzt werden darf, keine Anwendung finden soll auf „premises being mills, factories or other similar premises". Um den Zweck dieser Bestimmung zu verstehen, der in ihr mit keinem Wort angedeutet ist, muß man sich folgendes vor Augen halten. Schon seit 1842 ist dem Unternehmer gestattet, die Unterhaltungskosten (einschl. Versicherung) für die seinem Gewerbetrieb dienenden Grundstücke als Geschäftsunkosten zu behandeln, ferner wurde der unter Schedule A versteuerte volle Betrag des „annual value" für solche Grundstücke vom Geschäftsgewinn abgesetzt. Als 1894 allgemein ein Abzug für Instandhaltungskosten unter Schedule A eingeführt wurde, indem bei Berechnung der Steuer $^1/_6$ bezw. $^1/_8$ des Veranlagungsbetrages von diesem abgezogen, die Steuer also nur von $^5/_6$ bezw. $^7/_8$ des „annual value" erhoben wurde, wurde es nötig, den hinsichtlich der unter Schedule A versteuerten Grundstücke vom Geschäftsgewinn abzusetzenden Höchstbetrag vom vollen „annual value" auf den tatsächlich versteuerten Betrag zu begrenzen. Anderenfalls würde der Unternehmer, da ja die Instandhaltungskosten für die Betriebsgrundstücke unter Schedule D berücksichtigt werden, steuerfreie Einkünfte in Höhe von $^1/_6$ des „annual value" haben.[20] Wenn nun 1918 diese Begrenzungsbestimmung hinsichtlich bestimmter

20. Finance Act, 1898, sect. 9.

Arten von Betriebsgebäuden aufgehoben ist, so bedeutet dies, daß ein bestimmter Teil des Einkommens bestimmter Unternehmer steuerfrei bleiben soll. Man will dem Unternehmer die Bildung eines „sinking fund" für bestimmte Arten von Betriebsgebäuden erleichtern oder ihm, wie der Schatzkanzler sich ausdrückte, ermöglichen, ihren Wert in 30 Jahren abzuschreiben, $^1/_6$ des „annual value" zu Zinseszins gerechnet.[21] Die Beschränkung der Vergünstigung auf bestimmte Gebäudearten beruht auf dem Grundgedanken, daß nur der außergewöhnliche Verfall von Gebäuden zu berücksichtigen sei, dieser aber nur bei solchen in Betracht kommt, bei denen die gewöhnliche Lebensdauer infolge starker Beanspruchung durch die in ihnen aufgestellten Betriebseinrichtungen ungünstig beeinflußt wird.

Zwei Mängel wurden durch Finance Act, 1919, sect. 18 beseitigt. Wie weiter oben angegeben, darf hinsichtlich des „annual value" von im Ausland gelegenen Betriebsgrundstücken keinerlei Abzug vom Geschäftsgewinn gemacht werden. Demnach konnte die Vorschrift von 1918 bei ausländischen Betrieben überhaupt nicht zur Anwendung kommen. Dies wurde dahin geändert, daß ungeachtet der zuerst erwähnten Bestimmung auch bei solchen Betrieben ein Abzug vom Geschäftsgewinn in Höhe von $^1/_6$ des „nanual value" der in Frage kommenden Gebäude gestattet ist. Aehnlich verhielt es sich mit den unter Schedule A veranlagten Unternehmungen. Für diese kommt die seit 1894 bestehende Absetzung von $^1/_6$ des Veranlagungsbetrags für Unterhaltungskosten nicht in Betracht, da sie nach dem Geschäftsgewinn besteuert werden und diese Kosten als Geschäftsausgaben verbuchen können. Auch hier ist jetzt derselbe Abzug wie bei ausländischen Betriebsgebäuden erlaubt.

An dieser Regelung ist verschiedenes auszusetzen. Schon die Zugrundelegung des „annual value" muß zu Ungleichmäßigkeiten führen, weil dieser für Gebäude von gleicher Bauart und Größe je nach der örtlichen Lage ein ganz verschiedener sein kann. Obgleich die Vergünstigung eine Berücksichtigung der außergewöhnlichen Abnutzung von Gebäuden infolge ihrer Beanspruchung durch Maschinen etc. darstellen soll, wird keine Rücksicht genommen auf die Art der in einem Gebäude aufgestellten Maschinen etc. und auf die Menge derselben im Verhältnis zur Bauart und Größe des Gebäudes.

III. Mit den unter I. behandelten Abschreibungen auf Maschinen und Inventar und der Vergünstigung unter II. ist die Berücksichtigung der Wertverminderung der sog. „wasting assets" in der englischen Einkommensteuer nach ihrem heutigen Stand

21. P. D. Commons, 1918, vol. 106, col. 1353.

erschöpft. Neben anderen im kaufmännischen Leben üblichen Abschreibungen, wie z. B. auf Patent- und Verlagsrechte, vermißt man außer einer allgemeinen Abschreibung auf Gebäude vor allem solche bei den sog. Substanzbetrieben, d. h. bei denjenigen Unternehmungen, bei denen die zugrunde liegende Substanz verbraucht wird (Bergbauunternehmungen usw.). An Bestrebungen, hierin eine Aenderung herbeizuführen, hat es natürlich nicht gefehlt. Aber alle Bemühungen, das 1878 in bezug auf Maschinen und Inventar eingeführte Verfahren auch auf andere Gegenstände des Betriebsvermögens auszudehnen, blieben, abgesehen von der Regelung unter II., ohne Erfolg. Wie 1923 im Unterhaus festgestellt wurde, hatte die Regierung jedesmal, wenn im vorigen Jahrzehnt diese Frage angeschnitten wurde, empfohlen, das Untersuchungsergebnis einer neuen Einkommensteuer-Kommission abzuwarten. Da anzunehmen ist, daß bei einer etwaigen Aenderung des Gesetzes die Vorschläge der Royal Commission on the Income Tax von 1919 die Grundlage bilden werden, lohnt es sich, auf diese näher einzugehen[22]. Die Vorschläge gipfeln in folgenden Grundsätzen:

Erster Grundsatz: Berücksichtigt sollen nur solche Vermögensgegenstände werden, deren voraussichtliche Lebensdauer einen bestimmten Zeitraum nicht überschreitet; vorgeschlagen wird ein solcher von 35 Jahren. Ein Einkommen, das aus Vermögensgegenständen länger bezogen werden kann, muß als ein permanentes angesehen werden. Je länger das Leben eines Gegenstandes, je größer ist die Schwierigkeit, es mit einiger Genauigkeit zu schätzen. Das Fehlen einer Zeitgrenze würde auch die Steuerbehörden zu sehr belasten.

Auf Vermögensgegenstände mit einer kürzeren Lebensdauer soll unter Zugrundelegung der Zeit, um welche ihr Leben hinter der gesetzten Zeitgrenze zurückbleibt, eine Absetzung gewährt werden. Die Absetzung soll sein die „sinking fund payment", die nötig ist zur Amortisation der Anschaffungskosten (capital cost) des Gegenstandes während seiner Lebenszeit, weniger diejenige „sinking fund payment", die nötig wäre zu einer Amortisation bei einer Lebensdauer von 35 Jahren. Unter „sinking fund payment" ist derjenige Betrag zu verstehen, der jährlich auf Zinsen (3,5 %) gegeben, während der Lebensdauer eine Summe ergibt, die gleich dem Anschaffungspreis ist.

Zweiter Grundsatz: Von zwei Ausnahmen abgesehen, soll eine Absetzung nur gewährt werden für solche körperlichen Vermögensgegenstände (inherently wasting material assets), die

22. Report 1920, par. 180 ff.

geschaffen worden sind (created) durch „expenditure of capital“ Die Absetzung soll nicht gewährt werden in Beziehung auf ein Recht zu dem Einkommen aus irgendeinem Gegenstand. Was in Betracht gezogen werden soll, ist der Vermögensgegenstand selbst und nicht die Tatsache seiner „possession by any particular proprietor“. Wenn diese Beschränkung nicht gemacht, sondern das Kapital, das zur Erwerbung des Rechts auf ein Einkommen angelegt worden ist, als ein „wasting asset“ angesehen wird, würde der Steuerausfall ein ganz enormer sein.

Nach diesem 2. Grundsatz würden vor allem die Substanzbetriebe von einer Abschreibung hinsichtlich der Verringerung der Substanz ausgeschlossen sein. Diese Folgerung zieht auch die Kommission selbst. Nach ihrer Ansicht sollte keine Absetzung von Einkommen aus solchen „wasting assets“ gestattet werden, die in dem Eigentumsrecht (proprietorship) an „natural resources“ bestehen. Solche sind nicht mit Kapitalaufwand geschaffen worden. Das betr. Einkommen sei stets der Einkommensteuer unterworfen gewesen und durch Einführung der Bergwerksrentensteuer (Mineral Rights Duty) eher als ein für besondere Besteuerung besonders geeignetes Objekt angesehen worden. Ein Anspruch auf eine Abschreibung kann auch dann nicht gegeben werden, wenn das Eigentumsrecht durch Kauf der „natural resources“ erworben ist[23]. Dies soll jedoch nur für englische Substanzbetriebe gelten; bei im Ausland gelegenen soll eine der beiden Ausnahmen vom 2. Grundsatz einsetzen. Nach Ansicht der Kommission ist ein Unterschied zu machen zwischen der Erwerbung eines Rechts auf ein Einkommen, das bereits vor der Erwerbung der englischen Einkommensteuer unterlag, und derjenigen eines solchen, bei dem dies nicht so ist. Im letzteren Falle kann gesagt werden, daß, obgleich nur das Recht auf ein Einkommen erworben ist, für Steuerzwecke ein „asset“ durch Kapitalanlagen geschaffen worden ist. Wenn z. B. eine in England steuerpflichtige Person das Recht zur Ausbeutung eines in Columbien gelegenen Bergwerks erwirbt, dann hat sie ein „material asset“ durch Kapitalanlage geschaffen, von welchem das Einkommen steuerpflichtig wird. Bis zu ihrer Erwerbung besteht die Mine nicht als ein Einkommen bringender Vermögensgegenstand innerhalb des Geltungsbereichs der englischen Steuer. In solchen Fällen wird deshalb ein Abzug vom Einkommen für die Amortisation des angelegten Kapitals unter Beachtung des 1. Grundsatz für berechtigt gehalten. Die Absetzung ist jedoch

23. „Where the ownership proceeds from the purchase of the natural resources, the mere change in proprietorship cannot be allowed to substantiate a claim for an allowance where no claim would otherwise be recognized.“

stets nach dem von ersten englischen Erwerber gezahlten Preise zu berechnen. Gerade wegen des bei solchen Rechten häufiger vorkommenden Wechsels in der Person des Berechtigten werden besondere Vorschriften für nötig gehalten, um dies sicherzustellen.

Um die Art der „wasting material assets" zu kennzeichnen, für die eine Absetzung gestattet sein sollte – immer unter der Voraussetzung, daß die Lebensdauer geringer als 35 Jahre ist –, führt die Kommission folgende Beispiele an: „buildings and foundations, surface works", Schienenweg und Ausrüstung für Eisen- und Straßenbahnen, Docks und Schachtanlagen, „initial work of development". Zu den „buildings & c." zählen alle Baulichkeiten mit Ausnahme der Wohn- und Landhäuser, deren Nützlichkeit abhängig ist von der Dauer der gewerblichen Unternehmung, zu welcher sie gehören. Der Ausdruck „initial work of development" bezieht sich nur auf die wirklichen physischen Erschließungsarbeiten (einleitende Bohrungen, Anlagen von Förderbahnen) und schließt Ausgaben für die Bildung der Unternehmung selbst aus. Bei der Schätzung der Lebensdauer eines Gegenstandes ist diejenige der ganzen Unternehmung in Betracht zu ziehen.

Hinsichtlich der sog. „immaterial assets" (copyright, goodwill, trade marks, patent rights) gilt die zweite Ausnahme vom 2. Grundsatz. Aus demselben Grunde und unter den gleichen Bedingungen wie bei ausländischen Substanzbetrieben, soll auch hier eine Absetzung gewährt werden, wenn der Erwerber der englischen Steuer unterworfen ist, der Verkäufer aber nicht. Darüber hinaus wird nur bei Patentrechten eine Berücksichtigung der Kosten für Versuche etc. empfohlen.

Im ganzen betrachtet, würde die Verwirklichung der Vorschläge der Kommission die englische Einkommensteuer auf diesem Gebiet ein gutes Stück vorwärtsbringen. Von einer guten Einkommensteuer muß gefordert werden, daß sie das wirkliche Einkommen zu erfassen versucht. Nehmen wir hier das Einkommen aus Gewerbebetrieb, so wird dieses dargestellt durch den Geschäftsgewinn. Welche Berechnungsart auch immer angewendet wird, um den in einem bestimmten Zeitraum erzielten Geschäftsgewinn festzustellen, solange hierbei nicht Rücksicht genommen wird auf die Abnutzung von Gegenständen des Betriebsvermögens, bleibt die Feststellung eine wenigstens in dieser Beziehung mangelhafte. In dem Gewinn ist dann noch ein gewisser Betrag enthalten, der nicht als Gewinn oder Reinertrag angesprochen werden kann oder doch nur scheinbar einem solchen gleicht, weil er in Wirklichkeit einer durch die Verwendung von Gegenständen des Betriebsvermögens zur Ertragserzielung verursachten Wertverminderung dieser Gegenstände entspricht, also einen Vermögensverlust darstellt. Hierbei dürfte unerheblich sein, ob die Wertverminderung durch eine quantitative Verringerung (bei Sub-

stanzbetrieben) oder durch eine allmähliche qualitative Verschlechterung der Gegenstände entsteht.. Diese Wertverminderung des Betriebsvermögens wird jetzt allgemein in den Einkommensteuern der einzelnen Länder Rechnung getragen, indem man bei Feststellung des steuerpflichtigen Geschäftsgewinns Abzüge zuläßt, wenn auch der Umfang der Berücksichtigung und die Berechnung der Absetzungen verschieden sind. Auch die englische Steuer hat sich, wie gezeigt wurde, dem auf die Dauer nicht entziehen können.

Die Kommission tritt für eine beträchtliche Erweiterung des Kreises der zu berücksichtigenden Vermögensgegenstände ein. Aber schon die grundsätzliche Abhängigmachung der Vergünstigung davon, daß die Lebensdauer des betr. Gegenstandes einen bestimmten Zeitraum nicht überschreitet, könnte die Ausschließung einer ziemlichen Anzahl von Betriebsgebäuden etc. bedeuten. Will man letzteres jedoch durch entsprechende Hochsetzung der Zeitgrenze vermeiden, dann kann man auch ebensogut eine solche überhaupt fallen lassen. Dann könnte auch hinsichtlich der Berechnung der Abschreibungen der Gesetzgeber sich mit der Aufstellung von allgemeinen Grundlinien — an Stelle einer engen Norm — begnügen. In der Steuerpraxis werden sich dann bald den verschiedenen Verhältnissen angepaßte Sätze ergeben.

In ihrem 2. Grundsatz unterscheidet die Kommission streng zwischen einem mit Kapitalaufwand „geschaffenen" körperlichen Vermögensgegenstand und dem Recht auf das Einkommen aus einem Vermögensgegenstand und hält grundsätzlich nur bei dem ersteren eine Absetzung für angebracht. In Betracht gezogen werden soll nur der Vermögensgegenstand als solcher, nicht aber, wer ihn gerade besitzt. Der Voraussetzung, daß sie mit einem einem Kapitalaufwand geschaffen worden sind, werden die körperlichen Gegenstände des Betriebsvermögens in der Regel entsprechen, abgesehen von den Substanzbetrieben. Bei den letzteren kann in bezug auf die eigentliche Substanz dies wohl nicht behauptet werden; von einer Erschaffung mit Kapitalaufwand kann nicht die Rede sein. Für die Verminderung der Substanz käme also keine Absetzung in Frage. Wenn der bisherige Eigentümer des Grund und Bodens selbst einen Betrieb zur Ausbeutung der Substanz einrichtet[24], so würde diese Ausschließung für ihn so gut wie ohne Bedeutung sein, da er hinsichtlich des Substanzvorkommens keine Ausgaben gehabt hat, bei den wirklichen Aufwendungen für die Erschließung aber eine Absetzung vorgesehen

24. In England haben die Grundherren die Zugehörigkeit sämtlicher Mineralien — nur Gold und Silber sind dem König vorbehalten — zum Grund und Boden durchgesetzt. Handwörterbuch der Staatsw. IV. Aufl., II. Band, S. 492.

werden soll. Wird aber das Recht zur Ausbeutung (vom Grundeigentümer) oder ein bereits bestehender Substanzbetrieb käuflich erworben, so hat der neue Unternehmer auch eine ganz beträchtliche Kapitalaufwendung in bezug auf das Substanzvorkommen zu machen. Eine Außerachtlassung dieser letzteren Tatsache bei der Gestattung von Abschreibungen, weil es sich um ein Recht auf ein Einkommen oder um einen nicht mit Kapitalaufwand geschaffenen Gegenstand handelt, würde für ihn bedeuten, daß gerade die Wertverminderung desjenigen Teils seines Betriebsvermögens, der überhaupt die Grundlage für die Erzielung von steuerpflichtigen Gewinnen bildet, unberücksichtigt bleibt.

Der Wortlaut des 2. Grundsatzes in Verbindung mit dem ersten könnte zu der Folgerung berechtigen, daß der Absetzung stets, d. h. also auch dann, wenn sich der Gegenstand in zweiter oder dritter Hand befindet, der zu seiner Erschaffung erforderlich gewesene Kapitalaufwand, also derjenige des ersten Eigentümers zugrunde zu legen ist. Von der Kommission selbst wird diese Folgerung bei den ausländischen Substanzbetrieben gezogen. Sollte diese Folgerung tatsächlich auf alle Fälle zutreffen, so würde es sich ebenso wie bei der Behandlung der englischen Substanzbetriebe um ein Verfahren handeln, das erheblich von dem Gedanken abweicht, der den in der Geschäftswelt üblichen Abschreibungen zugrunde liegt und sich auch immer mehr in der Steuergesetzgebung Geltung verschafft hat. Betrachten wir hier lediglich die Wertverminderung von Gegenständen des Betriebsvermögens, die durch qualitative Verschlechterung oder quantitative Verringerung bei der Ertragserzielung hervorgerufen wird, und sehen wir von Wertbeeinflussungen durch andere Umstände ab. Will man den sich durch solche Wertverminderung allmählich vollziehenden Vermögensverlust des Unternehmers berücksichtigen, so kann man bei den jährlichen Absetzungen nur den Anschaffungspreis zugrunde legen oder doch ursprünglich davon ausgehen. Da man den Vermögensverlust des Steuerpflichtigen berücksichtigen will, bedarf es eigentlich gar keines besonderen Hinweises darauf, daß mit der erwähnten Berechnungsgrundlage nur die Erwerbungskosten des augenblicklichen Unternehmers gemeint sein können. Die Höhe seines in den verschiedenen zur Unternehmung gehörenden Gegenständen angelegten Vermögens wird eindeutig bestimmt durch die Kosten, die er bei ihrer Erwerbung gehabt hat, zuzüglich etwaiger späterer Aufwendungen für Verbesserungen (Anlagekapital).

Als Grund für die von ihr gezogene Grenze gibt die Kommission den großen Steuerausfall an, der sonst entstehen würde. Wenn das Kapital, das bei der Erwerbung des Rechts auf ein Einkommen angelegt worden ist, als ein zu berücksichtigendes „wasting asset" angesehen würde, müßte jährlich der Abzug von über-

mäßigen Beträgen für die Entwertung (depreciation) von „leaseholds" gestattet werden. Bei diesen Pacht- oder Mietverhältnissen auf bestimmte Zeit kann die Leistung des Pächters oder Mieters derart geregelt sein, daß ein laufender Zins zu entrichten ist, daß neben einem solchen bei Beginn des Rechtsverhältnisses ein gewisser Betrag (premium) gezahlt oder daß ohne einen laufenden Zins ein solcher Betrag überhaupt nur gezahlt wird. In solchen Fällen spricht man dann vom Kauf einer „lease". Nach den von der Kommission angewendeten Begriffen würde es sich bei solchen Beträgen um eine Kapitalanlage zur Erwerbung des Rechts auf ein Einkommen aus dem betr. Grundstück handeln.

Wenigstens in Beziehung auf die „leaseholds" wird der Kommission beizutlichten sein. Die Berücksichtigung der Entwertung einer „leasehold" oder die Gestattung einer Absetzung in Hinsicht auf das Recht auf ein Einkommen aus dem betr. Grundstück bloß deshalb, weil dieses Recht mit einem sogenannten Kapitalaufwand erworben, d. h. die Vergütung ganz oder zum großen Teil im voraus entrichtet und nicht — im Gegensatz hierzu — in laufenden Raten zu zahlen ist, ist nicht gerechtfertigt. Wie die von einem Unternehmer für die pachtweise Ueberlassung eines Grundstücks laufend gezahlte Vergütung bei Berechnung des Gewinns abzusetzende Geschäftsunkosten darstellt, so handelt es sich bei einer im voraus gezahlten Vergütung ebenfalls um solche, die auf die Pachtzeit entsprechend zu verteilen wären. Bei der englischen Steuer ergibt sich nun aber wegen ihrer Organisation folgendes: Der Unternehmer (Pächter) kann den unter Schedule A in bezug auf das Pachtgrundstück besteuerten Betrag vom Geschäftsgewinn absetzen. Da er aber die Steuer selbst entrichtet hat, bleibt sie an ihm hängen, soweit er sie nicht auf den Eigentümer abwälzen kann. Möglich ist ihm dies bei einer nur laufenden Pachtzahlung. Hat er ein „primium" gezahlt, so kommt er in dessen Höhe von der Steuer nicht frei.[25]. Da er dies aber weiß, muß er sich bei Abschluß des Pachtvertrags danach richten und die für die Dauer des Pachtverhältnisses voraussichtlich in Betracht kommende Steuer im voraus auf den Eigentümer abwälzen.

Daß es seit dem Erscheinen des Kommissionsberichts (Anfang 1920) noch nicht zu einer gesetzgeberischen Maßnahme gekommen ist, mag zu einem guten Teil auf den häufigen Regierungswechsel zurückzuführen sein. 1923 wurde wieder einmal im Unterhaus ein Antrag auf Aenderung des Gesetzes gestellt, aber zurückgezogen, als von seiten der Regierung versprochen wurde, die Angelegenheit ernsthaft in Erwägung zu ziehen und wenn irgend möglich in der nächsten Finanz Bill zu berücksichti-

25. Bei teilweise laufender Pachtzahlung kann er nur einen der Rate entsprechenden Steuerbetrag abziehen.

gen. Im nächsten Jahre spielte sich derselbe Vorgang ab.[26] Es bleibt abzuwarten, ob und wann das neue Kabinett mit einem Entwurf zur Regelung dieses „very large problem" hervortreten wird

c) Art der Berechnung des zu versteuernden Geschäftsgewinns.

I. Außer den bisher erörterten Vorschriften über die bei der Gewinnberechnung zu berücksichtigenden Betriebs- oder Geschäftsausgaben enthält das Gesetz keine näheren Angaben über die Art des eigentlichen Verfahrens, das bei der Ermittlung des Gewinns anzuwenden ist. Wie erwähnt, hat der steuergesetzliche Begriff „Geschäftsgewinn" die Auslegung gefunden, daß darunter der Ueberschuß der Geschäftseinnahmen über die zu ihrer Erzielung notwendigen Ausgaben zu verstehen ist.

Einer solchen Auslegung entspricht die einfache Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben eines bestimmten Zeitraums aber nur dann, wenn die Einnahmen und die auf sie bezüglichen Ausgaben tatsächlich in ein und dasselbe Geschäftsjahr fallen. In der Regel ist aber bei Beginn des Geschäftsjahrs eine Reihe von Waren, eigenen Erzeugnissen, Rohmaterialien und Halbfabrikaten sowie eigentlichen Betriebsmaterialien vorhanden, die aus früheren Jahren herübergenommen sind. Werden diese Waren und eigenen Erzeugnisse in einem späteren Jahre verkauft, so erscheinen in diesem wohl die Einnahmen, aber nicht die auf letztere bezüglichen Ausgaben, denn die Aufwendungen für die Gegenstände sind als Ausgaben in denjenigen Jahren aufgetreten, in denen ihr Erwerb bezw. ihre Herstellung erfolgt ist. Auch die Ausgaben für in früheren Jahren erworbene Rohmaterialien und die Halbfabrikate treten in dem Jahr, in dem die Einnahme durch Verkauf des Gegenstandes entsteht, zu dem sie verwendet sind, nicht in Erscheinung; Entsprechendes gilt für die eigentlichen Betriebsmaterialien. Diese Vorgänge müssen bei der Gewinnberechnung berücksichtigt werden.

Seit der Einführung der englischen Steuer besteht die Uebung, daß der Unternehmer in seiner Gewinnberechnung für Steuerzwecke den am Schlusse des Geschäftsjahrs vorhandenen Bestand an Waren und Vorräten (stock in trade oder trading stocks) mit den Anschaffungskosten oder den beim Jahresabschluß geltenden Marktpreisen ansetzen kann je nachdem welche niedriger sind.[27] Dies kann nur dem Zweck dienen, durch Vergleich dieses Bestan-

26. P. D. Commons, 1923, vol. 165, col. 1293 ff.; 1924, vol, 175, col. 2080 ff.

27. P. D. Commons, 1921, vol. 142, col. 609.

des mit demjenigen zu Beginn des Geschäftsjahrs festzustellen, um wieviel ersterer größer oder kleiner ist als letzterer. Im ersteren Falle wird die Differenz dem Geschäftsgewinn, d. h. dem Einnahmenüberschuß zuzurechnen, im letzteren Falle davon abzuziehen sein. Man kann die Differenz auch den Geschäftseinnahmen bezw. den Geschäftsausgaben zuschlagen. Eine dritte Art wäre, daß man den Bestand am Ende des Jahres den Geschäftseinnahmen, denjenigen am Anfang des Jahres den Ausgaben zurechnet. Hierdurch wird erreicht, daß Aufwendungen für Gegenstände, die aus früheren Jahren stammen und im laufenden Jahre veräußert worden sind, zwar nicht in den Geschäftsausgaben dieses Jahres, dafür aber in der Bestandsdifferenz zum Ausdruck kommen. Die Aufwendungen für im laufenden Jahr erworbene oder hergestellte, aber nicht verkaufte Gegenstände erscheinen zwar unter den Geschäftsausgaben dieses Jahres, dafür tritt ihr Gegenwert wenn auch nicht unter den Geschäftseinnahmen, so doch in der Bestandsdifferenz auf.

II. Auf Grund der vorangegangenen Ausführungen läßt sich für die Berechnung folgendes Bild aufstellen:

1. Ermittlung des Gewinns des einzelnen Geschäftsjahrs.

Unter die Einnahmen sind zu setzen:

a) Die Verkaufspreise für die während des Jahres veräußerten Waren und Erzeugnisse, ferner die Beträge der während des Jahres für geschäftliche Leistungen erzielten Vergütungen. Hierbei ist gleichgültig, ob ein Betrag bereits eingegangen ist oder noch aussteht. Auch der Betrag zweifelhafter Forderungen aus früheren Jahren, der s. Z. abgesetzt, jetzt aber eingebracht worden ist, gehört hierher. Dies scheint jedoch in England bisher nicht üblich gewesen zu sein.[28]

b) Der Wert der Entnahmen der Gesellschafter für persönliche und andere nicht dem Betrieb dienende Zwecke.

c) Der Wert des am Jahresschlusse vorhandenen Bestandes an Waren, Erzeugnissen und Vorräten.

Dagegen sind grundsätzlich etwaige Zinsen und sonstige Einnahmen aus Forderungen, Wertpapieren usw. selbst dann nicht zu berücksichtigen, wenn solche zum eigentlichen Betriebsvermögen zu rechnen sind. Einnahmen dieser Art werden entweder schon an der Quelle besteuert oder durch besondere Veranlagung erfaßt.

Von den Geschäftseinnahmen sind die folgenden Ausgaben abzusetzen:

---

28. Report of the Royal Commission, par. 235 (h).

a) Der Betrag der jährlichen Pacht oder Miete für die gewerblich benutzten fremden Grundstücke und Gebäude (in England in Höhe des unter Sched. A veranlagten Betrags). Bei eigenen in England gelegenen Betriebsgrundstücken ist der tatsächlich unter Sched. A versteuerte Betrag, bei Gebäuden der im Gesetz angeführten Art der volle „annual value" anzusetzen. Ausgenommen hiervon sind die selbst unter Sched. A. veranlagten Unternehmungen. Bei diesen und den im Ausland gelegenen Unternehmungen darf nur hinsichtlich der eigenen Betriebsgebäude von der erwähnten Art ein Betrag von $^1/_6$ des „annual value" unter die Ausgaben gesetzt werden.

b) Aufwendungen für die Instandhaltung der dem Betrieb dienenden Gebäude und der Betriebseinrichtungen bis zum Betrag des dreijährigen Durchschnitts; nicht aber für Betriebserweiterungen und -verbesserungen.

c) Kosten der Erneuerung von Maschinen und Inventar innerhalb einer bestimmten Grenze, wenn für die ersteren Gegenstände keine lfd. Abschreibungen vorgenommen worden sind.

d) Bei Ersetzung veralteter Maschinen durch moderne ein Betrag, der dem für Steuerzwecke abgeschriebenem Werte der ersteren abzüglich ihres Verkaufserlöses entspricht.

e) Uneinbringlich gewordene Geschäftsforderungen, ferner solche, deren Eingang zweifelhaft ist; letztere bis zu einer den Verhältnissen entsprechenden Höhe.

f) Anschaffungskosten für Waren usw., ferner die im Geschäftsbetrieb gezahlten Löhne usw. sowie alle sonstigen Ausgaben, die schon ihrer Natur nach ohne weiteres als für die Zwecke des Betriebs gemacht anzusehen sind bezw. nach gesetzlicher Vorschrift oder in der Steuerpraxis dafür gehalten werden.

g) Kriegsgewinn- und Körperschaftssteuer.

h) Der Wert des am Jahresbeginn vorhandenen Bestandes an Waren, Erzeugnissen und Vorräten.

Nicht unter die Ausgaben gesetzt werden dürfen jährliche Zinsen,[29] Jahresrenten oder andere jährliche Zahlungen, die als Einkünfte Dritter der Besteuerung an der Quelle unterliegen. Der Unternehmer ist berechtigt, die auf solche Beträge entfallende Steuer dem Berechtigten abzuziehen.

2. Feststellung des zu versteuernden Betrags.

Je nach der für die einzelne Unternehmung geltenden Steuerbemessungsgrundlage wird der Veranlagung entweder der Durch-

29. Auch nicht Zinsen für kurzfristige Kredite.

schnitt der so ermittelten Gewinne der dem Steuerjahr vorhergehenden drei bezw. fünf Geschäftsjahre oder der Gewinn des vorhergehenden Geschäftsjahr zugrunde gelegt. Von diesem Betrag hergehenden Geschäftsjahrs zugrunde gelegt. Von diesem Betrag (gross assessment) erfolgt dann die Absetzung der für die Abgestellten Summe, bei Veranlagungen nach dem Durchschnittsgewinn gegebenenfalls zuzüglich des im Vorjahre nicht berücksichtigten Teils einer solchen Absetzung. Von dem sich hiernach ergebenden Betrag wird die Steuer berechnet. Ist der Betrag für Abnutzung größer als der des „gross assessment", so ist nicht nur keine Steuer zu entrichten, sondern der nicht berücksichtigte Teil wird für die nächste Veranlagung vorgetragen.

III. In den meisten Einkommensteuergesetzen der deutschen Staaten war die Bestimmung enthalten, daß bei Unternehmungen mit kaufmännischer Buchführung für die Berechnung des gewerblichen Einkommens die Bilanz zugrunde zu legen ist. Auch das deutsche Reichseinkommensteuergesetz enthält eine solche Vorschrift. Wenn auch die englische Steuer sich bei der Veranlagung nach dem Geschäftsjahr der einzelnen Unternehmung richtet, so kommt hier der Geschäfts- oder Gewinnermittlungsbilanz doch nicht die Bedeutung zu, die dieser in der deutschen Steuer beigelegt ist.

Auf den ersten Blick könnte man geneigt sein, dies darauf zurückzuführen, daß die regelmäßige Bilanz dem Zweck dient, den gesamten Gewinn einer Unternehmung während der Rechnungsperiode festzustellen und dementsprechend aufgebaut ist, die englische Steuer dagegen die verschiedenen Einkünfte getrennt erfassen will, wozu noch die eigentlichen Auswirkungen des die Ursache für diese Zerlegung in Teilsteuern bildenden Prinzips der Besteuerung an der Quelle kommen. Es wäre doch aber an sich möglich, durch der Organisation der Steuer entsprechende Zu- und Abrechnungen den bilanzmäßig ausgewiesenen Reingewinn derart zu berichtigen, daß er den unter Schedule D, Case I., zu versteuernden Gewinn aus Gewerbebetrieb darstellt.

Die regelmäßige Ertragsbilanz stellt das Reinvermögen am Ende eines Geschäftsjahrs, und unter Vergleichung mit dem Vermögensstand am Ende des vorhergehenden Jahres den Reinvermögenszugang (oder -verlust) während des letzten Geschäftsjahrs dar. Dieser Reinvermögenszugang bildet den Gewinn des Unternehmers. Die Ermittlung des wirklichen Gewinns bedingt aber, daß eine — allgemein gesprochen — richtige Bewertung der Gegenstände z. Z. des Jahresabschlusses stattfindet. Dies setzt jedoch wieder eine steuergesetzliche Regelung der ganzen Bewertungsfrage, die als Hauptproblem der Bilanzierung zu bezeichnen ist, voraus. Der englischen Einkommensteuer ist zwar

die Bewertung von Vermögensgegeständen nicht ganz fremd. Außer der Bewertung des Warenbestandes ist die Absetzung uneinbringlich gewordener oder die Herabsetzung zweifelhafter Geschäftsforderungen ein regelrechter Bewertungsvorgang; auch die Vergünstigung bei Ersetzung veralteter Maschinen durch moderne ist einem solchen gleichzustellen. Die Absetzungen für Abnutzung von Maschinen und Inventar sowie die für gewisse Betriebsgebäude gewährte Vergünstigung sind als sog. mathematische Abschreibungen zwar keine Bewertungsvorgänge im engen Sinne des Begriffs, stellen aber doch immerhin eine gewisse Berücksichtigung der Wertveränderungen der betr. Gegenstände dar. Darüber hinaus befassen sich jedoch weder Gesetz noch Steuerpraxis mit der Bewertungsfrage in diesem Sinne. Solange das der Fall ist, muß die Ertragsbilanz, die ja ganz auf dem Bewertungsprinzip beruht, für Einkommensteuerzwecke ungeeignet bleiben. Damit ist natürlich nicht ausgeschlossen, daß einzelne ihrer Posten für die Veranlagung des Unternehmers von Bedeutung sein können. Dementsprechend ist der Unternehmer nicht verpflichtet, seiner Steuererklärung die Bilanz beizufügen, während andererseits bei einer Berufung die Steuerbehörde berechtigt ist, die Einreichung der Bilanz zu fordern.[30]

C. Sonstige Einkommen.

Bisher sind behandelt worden: 1. Einkommen aus in England gelegenem Grundbesitz (Sched. A. und B.). 2. Einkommen aus Gewerbebetrieb (Sched. D, Case I.). Es empfiehlt sich, nochmals auf folgende Punkte hinzuweisen. Die Besteuerung unter Sched. A umfaßt das gesamte Grundvermögen einer Gesellschaft, das in England gelegen ist, also auch die dem eigenen Gewerbebetrieb dienenden Gebäude und Grundstücke. Dies bedingt eine entsprechende Berücksichtigung bei der Besteuerung des Einkommens aus Gewerbebetrieb unter Sched. D. Gleiches gilt auch hinsichtlich einer etwaigen Besteuerung unter Sched. B für ein gewerblich benutztes Grundstück. Die Vorschriften für die Besteuerung des Einkommens aus Gewerbebetrieb erstrecken sich auch auf alle im Ausland befindlichen Betriebe, wenn diese einer Gesellschaft „residing in England" gehören bezw. in der Steuerpraxis dafür gehalten werden. Dabei ist jedoch zu beachten, daß eigene ausländische Betriebsgrundstücke zum Betriebsvermögen – im Gegensatz zu englischen – zu rechnen und von etwaigem sonstigen ausländischen Grundbesitz zu trennen sind. Ferner wurde festgestellt, daß bei der Berech-

30. P. D. Commons, 1921, vol. 144, col. 2032.

nung des steuerpflichtigen Geschäftsgewinns den Betriebseinnahmen die nicht an der Quelle besteuerten Zinsen und sonstigen Einnahmen aus Forderungen, Wertpapieren usw. selbst dann nicht zuzurechnen sind, wenn letztere von der betr. Gesellschaft als zum Betriebsvermögen gehörend angesehen werden. Für Steuerzwecke werden solche Einnahmen wie Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt.

Zu den angeführten allgemeinen Vorschriften über die Besteuerung von Einkünften an der Quelle ist noch folgendes nachzutragen. Alle Einkünfte aus englischen und fremden Staatspapieren werden mit Ausnahme einiger Arten der ersteren unter Sched. C. besteuert. Die mit der Auszahlung solcher Einkünfte in England betrauten Personen haben der Steuerbehörde entsprechende Angaben zu machen, den Steuerbetrag einzubehalten und für Rechnung der Steuerbehörde an die Bank von England oder Irland zu überweisen. Hierfür wird diesen Personen eine Vergütung gewährt. Bei Vernachlässigung oder Verweigerung der ihnen gesetzlich obliegenden Pflichten haben sie außer dem in Frage kommenden Steuerbetrag eine Buße von 100 Pfd. zu tragen. Um auch solche Einkünfte aus Staatspapieren zu erfassen, die nicht durch eine englische Zahlstelle an den Berechtigten zur Auszahlung kommen, führt das Gesetz eine Reihe von Personen an, die den mit der Auszahlung betrauten Personen gleichgestellt und deren Pflichten unterworfen sein sollen, wenn Zinsscheine von Staatspapieren durch ihre Hände gehen.

Ferner ist unter Sched. D bestimmt, daß eine Person in England, der die Auszahlung von Zinsen, Dividenden und anderen jährlichen Leistungen einer ausländischen (foreign or colonial) Gesellschaft anvertraut ist, für diese Einkünfte Dritter besteuert werden soll. Auf eine solche Person finden die Vorschriften Anwendung, die für die Zinsen aus Staatspapieren auszahlenden Personen gelten. Also auch hier eine Besteuerung an der Quelle, soweit diese möglich ist.

Entsprechend der Scheduleeinteilung sind noch zu behandeln die nicht an der Quelle besteuerten Einkünfte, solche aus Grundbesitz und Kapitalvermögen im Ausland und schließlich sonstige Einnahmen.

1. Nicht an der Quelle besteuerte Einkünfte.

Die Veranlagung erfolgt unter Sched. D, Case III. Sie erstreckt sich auf Einkünfte von ungewissem Betrag und gewisse andere. Im wesentlichen handelt es sich um folgende:

a) Zinsen (interest of money), ohne Rücksicht darauf, ob es sich um jährliche oder sonstige Zinsen handelt, „annuities“ und andere jährliche Zahlungen;

b) „all discounts“;

c) Gewinne aus zinstragenden Staatspapieren, die nicht unter Sched. C. besteuert sind;

d) Zinsen aus solchen englischen Staatspapieren die ohne Steuerabzug gezahlt worden sind.

Bis zum Jahre 1921 wurden der Veranlagung die im Vorjahr erzielten Beträge zugrunde gelegt. Dieses Verfahren hatte während seines vieljährigen Bestehens keinen Anlaß zu besonderen Ausstellungen gegeben. Erst infolge einer Entscheidung des House of Lords von 1921 trat eine Lücke des Gesetzes zutage, die es im Interesse des Fiskus zu beseitigen galt. Eine Versicherungsgesellschaft war im Steuerjahr 1917/18 auf die im Vorjahr aus Geschäften in Schatzwechseln (Treasury Bills) erzielten Gewinne veranlagt worden. Das Oberhaus der Ansicht des Court of Appeal beitretend, entschied: 1. Der Unterschied zwischen dem vom Käufer gezahlten Betrag für solche Wertpapiere und dem Betrag, den er bei Fälligkeit oder beim Verkauf erhalten hat, ist „profit or discount“, der unter Sched. D. Case III. fällt. 2. Dieser Gewinn stellt Einkommen des Jahres dar, in dem er erzielt ist. 3. Wenn der Käufer im Steuerjahr keine Geschäfte in Schatzwechseln gemacht hat, ist er nicht steuerpflichtig in diesem Jahr wegen der Tatsache, daß er solche Geschäfte im Vorjahr gemacht hat.[31]

Nach Finance Act 1922 sect. 17 erfolgt jetzt die erste Veranlagung bereits in dem Jahr in dem der Gewinn einer Person zum erstenmal zufließt. Die Steuer ist vom vollen Betrag, d. h. ohne irgendeinen Abzug zu berechnen.

2. Einkünfte aus Grundbesitz und Kapitalvermögen im Ausland.

I. Wie bereits erwähnt, werden auch Einkünfte dieser Art nach Möglichkeit an der Quelle d. h. bei der Zahlstelle in England erfaßt. Einkünfte aus ausländischen Staatspapieren werden unter Schedule C besteuert und scheiden deshalb hier aus. Für die anderen Unterarten dieser Einkünfte bestehen voneinander abweichende Vorschriften infolge derer zum Teil erforderlich wird, daß auch die bereits an der Zahlstelle besteuerten Beträge bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen selbst in Betracht zu ziehen sind. Die Veranlagung findet statt unter Sched. D, Case IV in bezug auf Einkünfte aus „securities“ (Obligationen, Hypotheken usw.) und unter Case V, hinsichtlich derjenigen aus „possessions“.

---

31. 65. Report of the Commissioners of Inl. Revenue, 1923. Cmd. 1780, S. 108.

II. Zusammen betrachtet werden können die Einkünfte aus „securities" und aus bestimmten Arten von „possessions" nämlich Gesellschaftsanteilen, Aktien und Grundvermögen (stocks, shares or rents). Sie unterscheiden sich insofern, als die Steuerbemessungsgrundlage im ersten Falle die Einkünfte des Steuerjahr bilden, im zweiten Falle dagegen der Dreijahrsdurchschnitt zugrunde gelegt wird. Gemeinsam aber haben sie, daß die Steuer vom vollen Betrag der Einkünfte zu berechnen ist, d. h. ohne Rücksicht darauf, ob letztere in England empfangen werden oder nicht (has been or will be received in the United Kingdom or not). Diese Vorschrift besteht erst seit 1914. Vor diesem Zeitpunkte waren Einkünfte im Ausland, abgesehen von den unter Sched. C besteuerten und solchen, die als aus in England kontrollierten Unternehmungen erzielt angesehen wurden (Sched. D, Case I.), nur mit den in England empfangenen Beträgen steuerpflichtig.

Da eine tatsächliche Ueberweisung der Beträge nach England allein nicht maßgebend sein konnte, mußte die Feststellung, ob eine „remittance" im Sinne des Gesetzes vorliegt, in vielen Streitfällen zu Schwierigkeiten und auch voneinander abweichenden Entscheidungen führen.[32] Der Grund für die Gesetzesänderung war jedoch vor allem die Beseitigung der Möglichkeit, Einkünfte der genannten Art dadurch der Besteuerung zu entziehen, daß sie gleich wieder im Ausland angelegt wurden. Das durch diese Aenderung zu erwartende Mehr an Steueraufkommen wurde auf etwa 1 Mill. Pfd. (bei einem Steuersatz von 1s. 3d) geschätzt.[33] Notwendig war aber noch, den Begriff der steuerpflichtigen Einkünfte genauer festzulegen. Bisher hatte es sich bei den steuerpflichtigen Beträgen um Reineinkünfte gehandelt, denn nur solche konnten nach England überwiesen werden. In einem Zusatz wird daher bestimmt, daß die im Ausland verbliebenen Beträge steuerlich genau so zu behandeln sind wie die nach England überwiesenen. Mit anderen Worten: steuerpflichtig sind nur die Reineinkünfte. Als von den Roheinkünften abziehbare Beträge werden besonders angeführt die hinsichtlich dieser Einkünfte entrichtete ausländische Einkommensteuer, ferner jährliche Zinsen und andere jährliche Zahlungen, die an eine nicht in England wohnhafte Person aus den Einkünften zu leisten sind.

Eine Ausnahme von dieser Regelung gilt für die Einkünfte der Lebensversicherungsgesellschaften aus Investitionen, die zu ihrem „foreign life assurance fund" gehören.

---

32. Dowell, Inc. Tax Acts. S. 158 ff.

33. P. D. Commons, 1914, vol. 64, col. 1578 ff.; vol, 65, col, 463 ff,

III. Aufrechterhalten geblieben ist der frühere Zustand bei Einkünften aus anderen „possessions" im Ausland als den unter II. angeführten. Die Veranlagung erfolgt hier nach dem Durchschnitt der in den drei vorhergehenden Jahren in England empfangenen Beträge. Unter dem allgemeinen Begriff „possessions" will man die Einkünfte aus allem erfassen, was eine Person im Ausland innehat, z. B. auch Zinsen aus Guthaben bei ausländischen Banken.

3. Sonstige Einnahmen.

Unter Schedule D, Case VI. findet die Besteuerung von irgendwelchen „annual profits or gains" statt, die nicht unter einen der vorhergehenden Cases fallen und nicht unter einer anderen Schedule zu veranlagen sind.

Hierfür ein Beispiel: Einer englischen Gesellschaft gegenüber, die in einem fremden Staat eine Eisenbahnlinie baute, hatte dieser Staat sich zur Zahlung eines jährlichen Betrags in Höhe von 5 % des Eigenkapitals und des Betrags der ausgegebenen Obligationen für 20 Jahre verpflichtet. Diese Staatsleistung war zur Zinszahlung und Einlösung der Obligationen bestimmt. Eine Rückzahlung an den Staat aus erzielten Betriebsgewinnen war vorgesehen. Entschieden wurde, daß der ganze Betrag der staatlichen Jahreszahlung, also ohne Abzug des zum Tilgungsfonds fließenden Teils als „interest" zu versteuern sei.[34]

Bedeutet der im Gesetz gebrauchte Ausdruck „annual profits" auch mehr als „berechnet in Beziehung auf ein Jahr", so hat die Fassung des Gesetzes im allgemeinen zur Folge gehabt, daß solche Gewinne nicht der Besteuerung unterliegen, die keine „annual profits" sind im Sinn einer wahrscheinlich jährlichen Wiederkehr. Zufällige oder gelegentliche Gewinne von Geschäften, die nicht zum regelmäßigen Gewerbebetrieb einer Gesellschaft gehören, werden nicht als in den Bereich der Einkommensteuer fallend angesehen. Die Royal Commission von 1919 hat hierzu folgenden Standpunkt eingenommen: Jeder Gewinn aus einem Geschäft, das als eine „business transaction" erkennbar ist, d. h. als ein solches, bei dem der Gegenstand erworben ist mit der Absicht einer Gewinnerzielung durch Wiederveräußerung (with a view to profit-seeking), sollte in den Bereich der Steuer gebracht und nicht als ein Kapitalzuwachs lediglich aus dem Grunde behandelt werden, weil das betr. Geschäft außerhalb des Kreises des regelmäßigen Gewerbebetriebs liegt oder die Gelegenheit, solche Gewinne zu machen, wahrscheinlich nicht regelmäßig oder in kürzeren Zwischenräumen auftritt.[35] Diese vorge-

34. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 266.
35. Report, par. 84ff.

schlagene, bis jetzt aber nicht im Gesetz in Erscheinung getretene Besteuerung der sog. Spekulationsgewinne findet sich auch in der deutschen Reichseinkommensteuer[36].

Man sollte annehmen können, daß alle Gewinne aus Geschäften, die den Gegenstand der Unternehmung ausmachen, als Einkommen aus Gewerbebetrieb steuerpflichtig seien. Dazu gehören doch vor allem die Veräußerungen von Gegenständen des Betriebskapitals. Ob es sich dabei um die Veräußerung von Waren im gewöhnlichen Geschäftsgang oder um den Verkauf eines größeren Teils des Warenvorrats oder gar des ganzen Bestandes auf einmal handelt, dürfte sich gleichbleiben, wenigstens wenn letzterer Fall vor Aufgabe des Geschäftsbetriebs eintritt. In der englischen Steuertradition hat sich jedoch die Anschauung gebildet, daß Veräußerungsgewinne nur dann steuerpflichtig sind, wenn sie „in the ordinary course of trade" erzielt worden sind. Dies machten sich Unternehmungen zunutze, als im letzten Kriege die Warenpreise stiegen. Besonders wollten sie sich damit der hohen Kriegsgewinnsteuer entziehen. Erst 1918 trat man diesen Bestrebungen entgegen. Als eine schottische Firma zu dem erwähnten Zweck ihre Warenbestände in Bausch und Bogen und nicht im ordentlichen Geschäftsgang veräußert hatte, gelang es dem Schatzkanzler, eine Bestimmung durchzubringen, nach der Gewinne aus dem Verkauf des „trading stock" oder Teilen davon auch dann zu dem der Kriegsgewinnsteuer unterworfenen Geschäftsgewinn zu rechnen sind, wenn die Veräußerung auf andere Art als „in the ordinary course of trade" vor sich gegangen ist. Falls die Veräußerung stattgefunden hat, nachdem der Betrieb aufgehört hatte zu bestehen, sollte angenommen werden, daß die Unternehmung weiterbestanden hat bis zum Tage der Veräußerung.

Es erübrigt sich, auf den weiteren Inhalt der Sect. 35 des Finance Act, 1918, näher einzugehen,[37] da es sich lediglich um die Kriegsgewinnsteuer handelt. Für die Einkommensteuer begnügte man sich damit, vorzuschreiben, daß bei der Gewinnberechnung derjenige Betrag der gezahlten Kriegsgewinnsteuer nicht abgezogen werden darf, der auf solche Gewinne entfällt, die nach der eben besprochenen Vorschrift steuerpflichtig sind (Fin. Act, 1918, sect. 31).

---

36. § 11, Ziff. 5.

37. s. Büchner, Die britische Kriegsgewinnbesteuerung, Fin. Archiv 1922, S. 150.

Viertes Kapitel.

Veranlagung, Berufung, Steuerentrichtung.

1. In der von einer Gesellschaft auf Grund öffentlicher Bekanntmachung oder besonderer Aufforderung abzugebenden Steuererklärung sind die verschiedenen Einkünfte getrennt nach den Schedules, bei Schedule D auch getrennt nach den einzelnen Cases aufzuführen. Nicht aufzuführen sind Einnahmen an Zinsen usw., die schon bei der zahlenden Person besteuert worden sind (arising out of the property of any other person charged in respect thereof). Eine Deklaration des Gesamteinkommens findet also nicht statt.

Für die Einreichung der Steuererklärung und die Entrichtung der Steuer ist bei „companies" der Sekretär oder derjenige leitende Angestellte verantwortlich, der die Obliegenheiten eines solchen hat. Bei „partnerships" hat der sog. „precedent partner" die Steuererklärung abzugeben, und zwar unter Anführung von Namen und Wohnort der übrigen Gesellschafter und der einzelnen Gewinnanteile. Die Steuerbehörde kann jedoch auch von jedem anderen Gesellschafter eine gleiche Erklärung verlangen. Hinsichtlich ausländischer Gesellschaften liegt die Pflicht dem englischen Agenten usw. ob. Auf die absichtliche Verzögerung oder Verweigerung der Angaben steht eine Strafe bis zu 20 Pfd. und dem dreifachen Steuerbetrag.

Ist eine Veranlagung überhaupt nicht oder zu niedrig erfolgt, so kann eine Nachveranlagung innerhalb eines Zeitraums von 6 Jahren nach Ablauf des Steuerjahrs vorgenommen werden. Hat ein Steuerpflichtiger durch betrügerische Handlungen (fraudulent practices) seine richtige Besteuerung verhindert, so soll er mit dem dreifachen Steuerbetrag veranlagt werden. Die auf wissentliche und absichtliche Beihilfe stehende Strafe ist 1923 von 50 auf 500 Pfd. erhöht worden.

Gegen die Veranlagung ist eine Berufung binnen 21 Tagen zulässig. Hält der Steuerpflichtige die Entscheidung der Berufungsstelle (Steuerbehörde) „in point of law" für falsch, so hat er dies sofort zu erklären. Innerhalb der gleichen Frist hat er dann bei der Berufungsstelle zu beantragen, daß der Sachverhalt für die Entscheidung des Gerichts festgestellt wird (state and sign a case

for the opinion of the High Court thereon). Gegen dessen Entscheidung steht beiden Parteien die Anrufung des Court of Appeal frei; letzte Instanz ist das House of Lords. Die veranlagte Steuer ist trotz eingelegter Berufung zu zahlen. Ein nach der Entscheidung des Gerichts zuviel gezahlter Betrag ist zuzüglich der etwa festgesetzten Zinsen zurückzuzahlen.

Für den Fall, daß der Steuerpflichtige einen ihm bei Abgabe der Steuererklärung unterlaufenen Irrtum oder Fehler, auf Grund dessen er zuviel Steuer zu entrichten hat, erst nach Ablauf der Berufungsfrist entdeckt, kann eine Berichtigung der Veranlagung innerhalb eines Zeitraums von 3 Jahren nach Ablauf des betr. Steuerjahrs beantragt werden (Fin. Act, 1923, sect. 24). Diese Vergünstigung bezieht sich aber nur auf Veranlagungen unter Sched D und solche, die nach den Regeln dieser Schedule erfolgt sind. Die genaue Prüfung der Verhältnisse soll sich auch erstrecken auf Steuerpflicht und Veranlagungen anderer Jahre. Eine Anrufung des Gerichts ist nur zugelassen, soweit es sich um einen „point of law" in bezug auf die Berechnung von Gewinnen oder Einkommen handelt.

II. Die Höhe der Steuer wird durch das jährliche Finanzgesetz bestimmt. Dieses gibt den Normalsteuersatz (standard rate) an, d. h. wieviel „shillings" und „pence" für das betr. Steuerjahr pro Pfund des steuerpflichtigen Betrags zu entrichten sind. Für die Besteuerung der Gesellschaften kommt nur der Normalsatz (seit 1923: 4s. 6d.) in Betracht, abgesehen von der Berücksichtigung der in einem „Dominion" entrichteten Einkommensteuer. Die Freilassung eines bestimmten Teils des Gesamteinkommens, die Belegung eines weiteren bestimmten Teils desselben mit dem halben Normalsatz und die Heranziehung desjenigen Teils des Gesamteinkommens, der eine bestimmte Höhe überschreitet, zu einer progressiven Zuschlagsteuer findet nur bei physischen Personen statt.

Die veranlagte Steuer — im Gegensatz zur Besteuerung an der Quelle — ist bis zum 1. Januar des betr. Steuerjahrs zu entrichten. Bei einer Veranlagung nach diesem Zeitpunkt ist die Steuer sofort fällig. Von dieser Regel gibt es mehrere Ausnahmen In zwei gleichen Raten ist zu zahlen: a) die Steuer unter Sched. A auf Einkommen aus Grundvermögen, b) von natürlichen Personen und Firmen (individual or firm) 1. die Steuer unter Sched. B hinsichtlich der ausschließlichen landwirtschaftlichen Benutzung von Grundstücken und 2. diejenige unter Sched. D hinsichtlich eines Gewerbebetriebs. Die erste Rate ist fällig am 1. Januar des betr. Steuerjahrs, die zweite am folgenden 1. Juli. Bei Entrichtung einer unter Sched. D veranlagten Steuer vor Fälligkeit wird eine Vergütung gewährt. Der zahlbare Betrag wird ermäßigt um

2,5 % jährlich, umgerechnet auf die Zeit, die zwischen Zahltag und Fälligkeitstermin liegt.

III. Schon das Gesetz von 1842 enthält die Bestimmung, daß eine „person", die allein oder „in partnership" mehrere verschiedene (distinct) gewerbliche Unternehmungen betreibt, von dem nach den steuergesetzlichen Vorschriften berechneten Gewinn des einen Unternehmens den auf die gleiche Weise berechneten Verlust des anderen absetzen kann. Da sich diese Bestimmung nicht nur auf „individuals" bezieht, muß sie vor allem auch auf „companies" sinngemäß Anwendung finden. Strittig war diese Frage lange Zeit bei den Versicherungsgesellschaften. Seit 1915 ist bei solchen Gesellschaften, die außer der Lebensversicherung noch andere Versicherungen betreiben, das Lebensversicherungsgeschäft steuerlich als ein abgesonderter (separate) Geschäftsbetrieb zu behandeln.

Bei allen Gesellschaften, die hinsichtlich ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach dem „average system" besteuert werden, findet der in einem Geschäftsjahr erlittene Verlust schon insofern eine Berücksichtigung, als er sich bei den folgenden Veranlagungen gegen die Geschäftsergebnisse anderer Jahre auswirken kann. Daneben besteht seit 1890 noch eine andere Vergünstigung. Eine Gesellschaft, die in einem Steuerjahr in ihrem Geschäftsbetrieb einen Verlust erlitten hat, kann binnen 6 Monaten nach Ablauf des Steuerjahrs eine Berichtigung ihrer Steuerverbindlichkeit für dieses Jahr unter Berücksichtigung des Verlustes und ihres Gesamteinkommens beantragen. Die Steuerbehörde soll nach Prüfung des Verlustes und der Versteuerung des Gesamteinkommens in dem betr. Steuerjahr einen solchen Teil der Steuer zurückerstatten, der einem Teil des Einkommens in Höhe des Verlustes entspricht. Ein auf diese Weise berücksichtigter Verlust darf in der Steuererklärung eines folgenden Jahres nicht noch einmal in Erscheinung treten.

IV. Die verschiedenen Steuerbemessungsgrundlagen, die bei der Veranlagung zu den einzelnen Teilsteuern zur Anwendung kommen, sind bei der Besprechung der objektiven Steuerpflicht schon erörtert worden. Hier ist noch auf diejenigen Veranlagungsvorschriften einzugehen, die für besondere Fälle gegeben sind.

Dazu gehört zunächst die schon bekannte Regelung von 1907, nach der bei den nach dem Dreijahrsdurchschnitt veranlagten Unternehmungen eine Berichtigung der Veranlagungen nach dem tatsächlichen Geschäftsergebnis für einen bestimmten Zeitraum bei Beginn und bei Einstellung des betr. Betriebs zugelassen ist. Wie betont wurde, ist diese Vorschrift aber nur anwendbar in bezug auf den Betrieb als solchen. Bei einem Wechsel in der Person des Unternehmers handelt es sich weder bei dem bisheri-

gen Unternehmer um die Einstellung, noch bei dem Nachfolger um den Beginn eines Betriebs im Sinne dieser Vorschrift.

Für den letzteren Fall besteht seit 1880 eine besondere Bestimmung. Wird in einem Steuerjahr ein Gewerbebetrieb von dem bisherigen Unternehmer aufgegeben, von einer anderen Person aber weitergeführt, so soll eine Berichtigung der Veranlagung hinsichtlich dieses Betriebs in der Weise vorgenommen werden, daß unter Berücksichtigung des Zeitpunkts des Wechsels die Steuerschuld auf beide Unternehmer verteilt wird.

Eine dritte Vorschrift lautet: Wenn im Steuerjahr oder in der der Veranlagung zugrunde zu legenden Durchschnittsperiode in einer „partnership" eine Veränderung vorkommt (Todesfall, Austritt oder Eintritt von Gesellschaftern), oder wenn eine „person" einen Gewerbebetrieb übernimmt und weiterführt, soll die Steuer ungeachtet der eingetretenen Veränderung oder Geschäftsnachfolge berechnet werden nach den Gewinnen, die in demjenigen Zeitabschnitt erzielt worden sind, der nach dem Gesetz für den betr. Gewerbebetrieb in Betracht kommt. Eine Ausnahme hiervon gilt für den Fall, daß der Gewinn seit der Veränderung oder der Geschäftsnachfolge infolge eines besonderen Grundes (specific cause) oder wegen der Veränderung bezw. Geschäftsnachfolge gefallen ist.

Hierzu kommt eine vierte, umfassendere Bestimmung. Falls eine unter Sched. D besteuerte Person vor Ablauf des Steuerjahrs die gewerbliche Unternehmung aufgibt, stirbt oder bankrott wird, oder aus irgendeinem anderen besonderen Grunde des in der Veranlagung angesetzten Geschäftsgewinns verlustig geht, kann binnen 3 Monaten nach Ablauf des Steuerjahrs die Berichtigung der Veranlagung beantragt werden. Der Nachfolger in dem Gewerbebetrieb einer veranlagten Person soll, unter Beachtung der an zweiter Stelle angeführten Bestimmung, ohne neue Veranlagung zur Zahlung des vollen veranlagten Steuerbetrags verpflichtet, zu der in dieser 4. Vorschrift gegebenen Vergünstigung aber nur berechtigt sein, wenn der Gewinn aus einem besonderen Grunde seit oder wegen der Nachfolge gesunken ist.

In diesen Vorschriften kommt das in der englischen Einkommensteuer herrschende sachliche Prinzip so recht zum Ausdruck. Von der einzelnen Unternehmung als solcher ist daher auch auszugehen bei Anwendung der Vorschriften auf Gesellschaften. Dabei ist zu beachten, daß, wenn eine Gesellschaft mehrere gewerbliche Unternehmungen besitzt, deren Ergebnisse steuerlich ebenso getrennt behandelt werden, wie dies bei sonstigen Einkünften der Gesellschaft (Grundbesitz, Kapitalvermögen) der Fall ist. Legen wir einen unter Sched. D fallenden Gewerbebetrieb zugrunde, so ergibt sich folgendes:

a) Ist der Betrieb im Steuerjahr errichtet und begonnen, so erfolgt die Veranlagung für dieses Jahr nach bestem Wissen der Steuerbehörde, für die folgenden Jahre nach dem auf ein Jahr umgerechneten Gesamtergebnis seit Errichtung des Betriebs, bis der volle gesetzliche Durchschnitt gegeben ist. Bei jeder der dem letztgenannten Zeitpunkt vorangehenden Veranlagungen kann die Gesellschaft eine Berichtigung beantragen, wenn der tatsächliche Gewinn unter dem in der betr. Veranlagung angesetzten geblieben ist. Im umgekehrten Falle wird die Gesellschaft es natürlich bei der ursprünglichen Veranlagung belassen, während die Steuerbehörde von sich aus zu einer Berichtigung nicht berechtigt ist.

b) Wird der Betrieb als solcher eingestellt, so ist die Gesellschaft zu einer Veranlagung nach dem tatsächlichen Ergebnis des Einstellungsjahrs berechtigt. Ferner kann sie den Betrag zurückfordern, um den die Summe der für die drei vorhergehenden Jahre hinsichtlich des eingestellten Betriebs gezahlten Steuern denjenen Gesamtbetrag übersteigt, der zu zahlen gewesen wäre, wenn ihre Veranlagung für jedes dieser Jahre nach dem tatsächlichen Geschäftsergebnis erfolgt sein würde. Auch hier kein Nachforderungsrecht der Steuerbehörde im umgekehrten Falle.

c) Handelt es sich bei einem bestehenden Betrieb um einen Wechsel in der Person des Unternehmers, so sind zwei Fälle zu unterscheiden: 1. die Gesellschaft übernimmt einen solchen Betrieb (durch Kauf, Pachtung, Fusion) und führt ihn weiter; 2. die Gesellschaft tritt einen Betrieb an einen anderen Unternehmer ab. Im ersten Fall ist die Gesellschaft zur Zahlung des vollen Betrags der für das Uebernahmejahr hinsichtlich dieses Betriebs veranlagten Steuer verpflichtet, vorbehaltlich der Verteilung dieses Betrags auf Vorgänger und Nachfolger. In den nächsten Jahren erfolgt die Veranlagung grundsätzlich nach dem Durchschnittsgewinn der drei vorhergehenden Jahre, also zunächst in der Hauptsache nach den Geschäftsergebnissen des Vorgängers. Die Möglichkeit einer Veranlagungsberichtigung ist nur gegeben, wenn der tatsächliche Gewinn niedriger ist aus einem besonderen Grunde seit oder wegen der Nachfolge. Bei der Uebernahme eines Betriebs während der drei ersten Jahre seines Bestehens kommt für den Rest dieser Zeit noch die Vergünstigung unter a) in Betracht. Im zweiten Falle hat die Gesellschaft für das Uebergabejahr den ihr zugewiesenen Teil der für dieses Jahr veranlagten Steuer zu tragen.

Ueberall dort, wo der bisherige Unternehmer einen Betrieb aufgibt, die Betriebsanlagen aber in eine andere Hand übergehen, wird die Steuerbehörde festzustellen haben, ob der bisherige Betrieb als solcher weitergeführt wird oder nicht. Diese Feststel-

lung des Vorhandenseins oder Fehlens einer hinreichenden Identität zwischen der bisherigen Unternehmung und derjenigen des Nachfolgers, von der ja die Anwendbarkeit der einzelnen Vorschriften abhängt, dürfte im Einzelfalle nicht immer leicht sein. Wo schon äußere Umstände auf eine solche Identität hinweisen, ist natürlich die Feststellung nicht schwer, wie folgendes Beispiel zeigt, das zugleich den Fall einer „specific cause" gibt. Eine „partnership", die einen Eisen- und Kohlenhandel betrieb, war in eine „company" umgewandelt worden. Da der Gewinn infolge schlechter Geschäftslage gesunken war, beantragte letztere Berichtigung der Veranlagung. Die Berufung der Gesellschaft darauf, daß es sich um eine Veranlagung innerhalb der drei ersten Jahre ihres Geschäftsbetriebs handle, wurde abgewiesen, da der Geschäftsbetrieb ein alter sei. Dagegen wurde ihr das Recht zu einer Berichtigung der Veranlagung nach dem tatsächlichen Geschäftsergebnis des Steuerjahrs deshalb zugesprochen, weil ihr Geschäftsgewinn als Nachfolger der „partnership" aus einem besonderen Grunde gesunken sei. Ein solcher wurde vom Gericht darin gesehen, daß die Gesellschaft infolge einer außergewöhnlichen Depression im Eisen- und Kohlenhandel nicht in der Lage war, eine so große Menge zu verkaufen oder dieselben Preise zu erzielen wie vorher.[1]

Schwieriger lag schon folgender Fall. Eine Aktiengesellschaft hatte das Geschäft einer Vereinigung von Weinhändlern und Exporteuren, zu dem auch eine Brennerei gehörte, erworben und weitergeführt. Die Brennerei war jedoch von der Verkäuferin nicht in Betrieb genommen worden. Anscheinend hatte die A. G. eine Veranlagung als Geschäftsnachfolger, d. h. auf Grund des Durchschnittsgewinns der Vorjahre verlangt, denn die Steuerbehörde vertrat die Ansicht, daß das Geschäft der A. G. nicht eine Nachfolge zu demjenigen der Verkäuferin sei. Das Gericht entschied, daß die Frage der Identität beider Geschäfte „a question of fact and not of law" sei und nichts zeige, daß die Steuerbehörde zu einem falschen Resultat gelangt sei. Der Grund für die Verneinung einer Geschäftsnachfolge im Sinne des Gesetzes ist demnach in der Inbetriebnahme der Brennerei durch die A. G. zu suchen, wenn auch die Brennerei selbst zu den übernommenen Betriebsanlagen gehörte. Ging die A. G. hierdurch zwar des etwaigen Vorteils verlustig, den sie in Anbetracht des durch die Inbetriebnahme der Brennerei zu erwartenden Mehrgewinns in den ersten drei Jahren bei einer Veranlagung nach dem Durchschnitt der drei vorhergehenden Jahre haben konnte, so ist doch auch in einem solchen Falle, da es sich dann um einen neuen Geschäftsbetrieb handelt, für die drei ersten Jahre höchstens eine Steuer zu entrichten, die dem tatsächlichen Geschäftsergebnis entspricht.

1. Dowell, Inc. Tax Acts, S. 134 u. 155.

Vom Standpunkte des Unternehmers aus, sowohl desjenigen, der einen Geschäftsbetrieb aufgibt, als auch desjenigen, der einen solchen beginnt, ist es am günstigsten, wenn die Fortsetzung eines bisher schon bestehenden Betriebes nicht als vorliegend angenommen werden kann. Der erstere Unternehmer hat für die drei letzten Jahre insgesamt nicht mehr an Steuern zu tragen, als wenn er für jedes dieser Jahre nach dem tatsächlichen Gewinn besteuert worden wäre. Falls er in dieser Zeit mit steigenden Gewinnen gearbeitet hat, bleibt ein Teil des Mehrgewinns unversteuert. Auch für den neuen Unternehmer bietet die Verneinung der Geschäftsnachfolge die sichere Gewähr, wie sie am Schlusse des vorigen Absatzes angeführt ist. Andernfalls hat er wohl die Aussicht, in den ersten Jahren weniger Steuer zu entrichten, als dem von ihm erhofften besseren Geschäftsergebnis entspricht, zumal wenn dieses unter dem Vorgänger nicht besonders günstig war, kann aber im übrigen nur etwas erreichen durch die Beibringung des Beweises, daß der Gewinn aus einem besonderen Grunde seit dem Wechsel oder wegen dieses gesunken ist.

Daß die vorgesehenen Vergünstigungen von den Unternehmern nach Möglichkeit ausgenutzt werden, bedarf keiner besonderen Betonung. Wieweit aber die Versuche gehen, mit Hilfe irgendeiner der Bestimmungen einen steuerlichen Vorteil herauszuschlagen, zeigt folgendes. Als 1920 eine wirtschaftliche Depression einsetzte, wurde diese von einer ganzen Reihe von Geschäftsleuten benutzt, um eine Berichtigung der Veranlagung nach dem tatsächlichen Ergebnis des Steuerjahrs zu beantragen. Sie beriefen sich dabei auf die als vierte angegebene Bestimmung, die schlechte Geschäftslage als einen besonderen Grund für das Sinken der Gewinne angebend. Zu bemerken ist, daß es sich dabei nicht um Fälle handelte, in denen eine Geschäftsnachfolge in Betracht kam. Nach der Auslegung des Schatzkanzlers kommt dem Ausdruck in der betr. Bestimmung „oder aus irgendeinem anderen besonderen Grunde" aber nur die Bedeutung eines in Gesetzen üblichen allgemeinen Zusatzes zu, d. h. damit können nur Gründe „of the same nature" wie diejenigen, zu denen der Zusatz gehört, gemeint sein.[2] Um jedoch den vielen Streitfällen ein Ende zu bereiten und einer Gerichtsentscheidung über die Auslegung der Bestimmung vorzubeugen, wurde durch Finance Act, 1921, sect. 26 vorgeschrieben, daß die Bestimmung (1. Satz) keine Anwendung finden soll auf einen Fall, in dem das betr. Geschäft das ganze Steuerjahr hindurch betrieben worden ist.

Wie schon früher erwähnt, wird der Steuerausfall, der dadurch eintreten kann, daß durch Betriebseinstellungen ein Teil des in den letzten Jahren erzielten Mehrgewinns der Besteuerung ent-

2. P. D. Commons, 1921, vol. 143, col. 768 ff.

geht, im ganzen aber verhältnismäßig gering sein. Das gleiche läßt sich auch wohl von dem Steuerausfall sagen, der dadurch eintreten kann, daß bei neuen Betrieben in den ersten drei Jahren trotz tatsächlicher höherer Gewinne nur die in den Veranlagungen angesetzten Beträge zu versteuern sind. Berühren solche Steuerausfälle auch zunächst nur den Fiskus, so bedeutet doch ihre Ursache in Beziehung auf die Steuerzahler eine gewisse Durchbrechung des Prinzips der gleichmäßigen Besteuerung. Während der eine Unternehmer für einen bestimmten Zeitraum nach Beginn und für einen solchen vor Einstellung seines Betriebes die in dieser Zeit tatsächlich erzielten Gewinne zu versteuern hat, versteuert der andere weniger. Zu beachten ist ferner die Bedeutung, die im Einzelfalle die Feststellung haben kann, ob eine Geschäftsnachfolge oder Fortsetzung des bisherigen Betriebs vorliegt oder nicht. Diese Identitätsfeststellung wird für die Steuerbehörde nicht immer ohne Schwierigkeiten sein und kann zu einem Ergebnis führen, das vom Unternehmer als unbillig empfunden wird.

Eine Abstellung dieser Mängel ließe sich dadurch erreichen, daß in jedem Falle für die drei ersten Jahre nach Beginn eines Geschäftsbetriebs die einzelnen Veranlagungen nach dem tatsächlichen Ergebnis des betr. Jahres berichtigt werden. Ferner wäre vorzusehen, daß die Steuerbehörde von sich aus in jedem Falle bei Betriebseinstellungen zu einer Berichtigung des an Steuern für die drei letzten Jahre gezahlten Gesamtbetrags zu schreiten hat, wie sie jetzt das nur auf Verlangen des Unternehmers tun darf. Abgesehen von der dadurch erreichten Gleichmäßigkeit in der Besteuerung, würde die Frage der Geschäftsnachfolge oder Fortsetzung eines bisherigen Betriebs einen guten Teil ihrer Bedeutung verlieren. Dies würde so gut wie ganz der Fall sein, wenn stets bei einem Wechsel in der Person des Unternehmers der Betrieb des Vorgängers als eingestellt, derjenige des Nachfolgers als neu begonnen behandelt würde. Ein Steuerausfall könnte hierbei wegen der oben vorgesehenen Regelung nicht eintreten. Auch nach einer solchen Regelung würden dann immer noch die Veranlagungsberichtigungen als Schattenseiten des „average system“ übrigbleiben.

Was eine im Ausland gelegene Unternehmung anbetrifft, so wird die Frage der Geschäftsnachfolge nur dann in Betracht kommen können, wenn es sich um die Uebernahme von einer bezw. um die Uebergabe an eine gleichfalls in England steuerpflichtige Person handelt.

Fünftes Kapitel.

Besondere Behandlung gewisser Arten von Gesellschaften.

A. Gesellschaften mit großen Einkünften aus Kapitalanlagen

I. Die Einkünfte einer Erwerbsgesellschaft aus Kapitalanlagen werden grundsätzlich an der Quelle besteuert; soweit dies nicht geschieht, erfolgt besondere Veranlagung. Dieses Verfahren bedingt, daß bei der Veranlagung des Geschäftsgewinns auch die Einkünfte aus denjenigen Kapitalanlagen auszuscheiden haben, die zum eigentlichen Betriebsvermögen rechnen.[1] Sind diese Einkünfte, die man als einen für sich besteuerten Teil der Betriebseinnahmen ansehen kann, im Verhältnis zu den bei der Veranlagung des Geschäftsgewinns tatsächlich berücksichtigten Betriebseinnahmen klein, so ist in der Regel ein steuerlicher Nachteil für die Gesellschaft nicht gegeben. Ein solcher kann aber eintreten, wenn das Umgekehrte der Fall ist. Sind die Betriebseinnahmen, die steuerlich tatsächlich als solche behandelt werden, kleiner als die Betriebsausgaben, dann können sich letztere nicht bis zu ihrer vollen Höhe auswirken. Eine solche Gesellschaft steht sich also schlechter, als wenn die Einnahmen an Zinsen, Dividenden usw. aus zum Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanlagen bei der Berechnung des zu versteuernden Geschäftsgewinns als Betriebseinnahmen behandelt würden.

Zu den Gesellschaften, deren Einnahmen, aus zum Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanlagen für sich betrachtet größer sind als der unter Einbeziehung dieser Einnahmen sich ergebende Geschäftsgewinn, gehören vor allem viele Lebensversicherungsgesellschaften und ein großer Teil der sog. „financial companies". Alle diese Gesellschaften hatten gewöhnlich eine höhere Steuer zu tragen, als dem tatsächlichen Geschäftsgewinn entsprach. Lange Zeit scheiterten die besonders von den Versicherungsgesellschaften gemachten Anstrengungen, Einkünfte aus Ka-

1. Auch eine Gesellschaft kann von dem Betriebsvermögen getrennt zu haltendes Grund- und Kapitalvermögen haben. Es wird darauf ankommen, ob ein Vermögensgegenstand dem eigentlichen Geschäftsbetrieb gewidmet ist oder nicht.

pitalanlagen, die den Gesellschaften „in the course of, or as a part of a trade or business" zufließen, als einen Teil der Geschäftseinnahmen zu behandeln, einmal an dem von Steuerbehörde und Gericht festgehaltenen Standpunkt, daß es sich um ein besonderes Steuerobjekt handle. Aber auch die häufigen Debatten im Unterhaus über diese Frage führten lange zu keinem Ergebnis. Erst 1915 erfolgte eine Aenderung des Gesetzes, die, wie die Kommission von 1919 betont, die erste Anerkennung durch die Gesetzgebung ist, daß „interest arising from investments can be anything other than net assessable income".[2]

II. Die neue Regelung bezieht sich auf Lebensversicherungsgesellschaften, auf andere Gesellschaften (companies), deren Geschäft hauptsächlich in Kapitalanlegung (making of investments) besteht und deren Haupteinkommen aus dieser Quelle stammt, auf Sparbanken (savings bank, or other banks for savings).

Wenn eine solche Gesellschaft für ein Steuerjahr besteuert worden ist durch Abzug an der Quelle oder auf andere Weise und nicht hinsichtlich ihrer Gewinne gemäß den Regeln zu Sched. D, Case I, (Gewerbebetrieb), ist sie zum Rückempfang eines solchen Teils der entrichteten Steuer berechtigt, als dem Betrag der Steuer auf die Kosten der Geschäftsführung (expenses of management, including commissions) entspricht.

Dieser Berücksichtigung der Kosten der Geschäftsführung ist aber insofern eine Grenze gesetzt, als auf keinen Fall die endgültig für das betr. Jahr zu tragende Steuer niedriger sein darf, als wenn die Gewinne gemäß den genannten Regeln besteuert worden wären. Von dem als Geschäftskosten zu behandelnden Betrag sind etwaige Gewinne abzusetzen, die aus nicht der Steuer unterworfenen Quellen stammen, ferner bestimmte Einnahmen der Lebensversicherungsgesellschaften. Nicht berücksichtigt werden dürfen hier irgendwelche Ausgaben, hinsichtlich derer eine Berücksichtigung unter Sched. A vorgesehen ist (Instandhaltungskosten etc.).

Auf den innerhalb eines Jahres nach Ablauf des Steuerjahr geltend zu machenden Anspruch finden die Vorschriften über Berufung und Anrufung der Gerichte Anwendung.

Der Anwendungsbereich dieser Regelung ist größer, als es auf den ersten Blick erscheinen mag. So können auch Grundstücksgesellschaften, die Wohngebäude errichten oder erwerben und vermieten, da sie ein „business" betreiben, die Vergünstigung in Anspruch nehmen.[3]

---

2. Report of the Royal Commission, 1920, par. 510.
3. 64. Report of the Commissioners of Inl. Reveneu, 1922, S. 138 ff.

B. Lebensversicherungsgesellschaften.

I. Außer der im vorhergehenden erwähnten Regelung brachte das Finanzgesetz von 1915 für diese Gesellschaften noch mehrere andere Bestimmungen. Zunächst gilt für den Fall, daß sich der Geschäftsbetrieb einer Versicherungsgesellschaft auf mehrere Versicherungszweige erstreckt, die Lebensversicherung als ein besonderer Geschäftsbetrieb gegenüber den anderen Versicherungszweigen. Bei Feststellung, ob eine solche Gesellschaft im Lebensversicherungsgeschäft einen Verlust erlitten hat, zwecks Absetzung vom Gewinn eines anderen Versicherungsgeschäfts, sind die Einkünfte aus den angelegten Beständen des Prämienreservefonds (life assurance fund) als Einnahmen des Lebensversicherungsgeschäfts zu behandeln. Gleiches gilt, wenn die Berichtigung der Steuerverbindlichkeit unter Berücksichtigung eines Geschäftsverlustes und des Gesämteinkommens der Gesellschaft beantragt tragt wird.[4]

Die 1914 getroffene Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitaleinlagen im Ausland, nach der der Gesamtbetrag dieser Einkünfte steuerpflichtig ist, d. h. ohne Rücksicht darauf, ob sie in England empfangen oder im Ausland belassen werden, trat auch die Lebensversicherungsgesellschaften. Jedoch schon im nächsten Jahre wurde für diese vorgesehen, daß nur derjenige Teil der Einkünfte aus den angelegten Beständen des „foreign life assurance fund" zu versteuern ist, der in England empfangen ist.

Zu den schon angegebenen Einzelheiten der Bestimmung über die Rückerstattung eines Teils der hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalanlagen entrichteten Steuer in Berücksichtigung der Geschäftsführungskosten kommen für Lebensversicherungsgesellschaften noch folgende Regeln hinzu. Von dem als solche Kosten zu behandelnden Betrag sind irgendwelche Einnahmen an Gebühren usw. (fines, fees) und Gewinne aus „reversions"[5] abzusetzen. Bei Berechnung der Gewinne letzterer Art können Verluste eines früheren Jahres berücksichtigt werden. Wo Einkünfte aus den Anlagen des „foreign life assurance fund" nicht zur Steuer herangezogen worden sind, ist der auf die „expenses of management" zurückzuerstattende Steuerbetrag entsprechend zu kürzen.

Wegen der eigenartigen Natur des Lebensversicherungsgeschäfts gilt bei der Gegenüberstellung der Einkünfte aus Kapitalanlagen einerseits und des gemäß den Regeln der Schedule D,

---

4. vgl. 4. Kapitel, III.

5. Hier wohl am besten zu übersetzen mit „gänzlicher oder teilweiser Aufhebung des Versicherungsvertrags"

Case I berechneten Gewinns andererseits als letzterer der durch periodische Veranschlagungen sich ergebende versicherungstechnische Ueberschuß (actuarial surplus as ascertained by periodical valuations). Bei den Gesellschaften, die das „ordinary business“[6] betreiben, überschreiten die Einkünfte aus Kapitalanlagen in den weitaus meisten Fällen den so angenommenen Geschäftsgewinn, bei den „mutual companies“ immer, da nach Entscheidung der Gerichte aus Versicherungsgeschäften mit Mitgliedern kein steuerpflichtiger Gewinn entstehen kann.[7] Diese Feststellung zeigt, in welchem Umfange die neue Regelung den Gesellschaften zugute kommt. Wie groß der Vorteil im Einzelfall ist, wird von dem Verhältnis der Einkünfte aus Kapitalanlagen zum Geschäftsgewinn und von der Höhe der „expenses of management“ abhängen.

Von der Royal Commission on the Income Tax von 1919 wurde der „total surplus revealed by actuarial valuation“ nicht für einen richtigen Maßstab für Geschäftsgewinne angesehen, wie dieser Begriff in der Einkommensteuer angewendet wird. Sie stimmte mit dem Board of Inland Revenue darin überein, daß dieser Ueberschuß Elemente enthält, die billigerweise nicht als in den Bereich der Steuer fallend angesehen werden können, und vertrat die Ansicht, daß einer Besteuerung nach den Einkünften aus Kapitalanlagen eine solche gegenübergestellt werden sollte, bei der der wirkliche Geschäftsgewinn zugrunde gelegt wird, der tatsächlich der Gesellschaft (den Gesellschaftern im Gegensatz zu den Versicherten) zuwächst. Bei Gesellschaften mit „ordinary business“ mache dieser nur einen kleinen Teil (gewöhnlich ein Zehntel) des „actuarial surplus“ aus.

Entsprechend den Kommissionsvorschlägen wurden die Bestimmungen durch Finance Act, 1923, sect. 16 folgendermaßen ergänzt:

a) Werden die Gewinne einer Versicherungsgesellschaft aus dem Lebensversicherungsgeschäft für Einkommensteuerzwecke

---

6. Zunächst ist zu unterscheiden zwischen den sog. „proprietary companies“, d. h. den eigentlichen Aktiengesellschaften, und den „mutual companies“, den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, die auch Versicherungsgeschäfte mit Nichtmitgliedern betreiben. Bei den Gesellschaften der ersteren Art spricht man dann noch je nach der Geschäftsmethode von einem „ordinary“ und einem „industrial business“. Der Unterschied ist darin zu suchen, daß bei dem letzteren die Versicherungen nur über einen verhältnismäßig kleinen Betrag abgeschlossen und die Prämien in kurzen Zeiträumen eingeholt werden, die einzelne Prämie nur wenige pence beträgt (Volksversicherung).

7. Report of the Royal Commission, 1920, par. 510 ff.

nach den Regeln der Sched. D, Case I berechnet, so ist dabei der Teil auszuscheiden, der zu Rücklagen für die Verpflichtungen gegenüber Versicherten und Rentenempfängern verwendet ist (as belongs or is allocated to, or is reserved for, or expended on behalf of, policy-holders or annuitants). Falls solche ausgeschiedenen Gewinnteile ihrem Bestimmungszweck entzogen werden, sind sie als Gewinne des Jahres zu behandeln, in dem dies geschieht.

b) Beansprucht eine Gesellschaft auf Grund der Bestimmung von 1915 Steuerrückzahlung hinsichtlich der „expenses of management", sollen von diesen außer den bisher schon abzuziehenden Beträgen auch Gewinne aus dem Rentenversicherungsgeschäft (profits arising from the granting of annuities on human life) abgesetzt werden. Bei der Berechnung solcher Gewinne findet die Vorschrift unter a) entsprechende Anwendung. Auszuscheiden sind also die Rücklagen für Verpflichtungen gegenüber Rentenempfängern. Ferner können in diesem Geschäft erlittene Verluste eines früheren Jahres berücksichtigt werden.

c) Falls eine Gesellschaft sowohl das „ordinary" als auch das „industrial" Geschäft betreibt, soll das Geschäft jeder Art für Steuerzwecke als ein besonderes Geschäft angesehen werden, auf das die Bestimmung über die Steuerrückzahlung hinsichtlich der „expenses of management" getrennt Anwendung findet.

d) Zur Beseitigung von Zweifeln wird festgestellt, daß eine „mutual company" zu der Rückerstattung eines Teils der auf die Einkünfte aus Kapitalanlagen entrichteten Steuer in Rücksicht auf die „expenses of management" in gleicher Weise berechtigt sein soll, als wenn das Geschäft der Gesellschaft das einer „proprietary company" wäre.

II. Durch Finanzgesetz von 1915 wurde auch die Besteuerung der ausländischen Lebensversicherungsgesellschaften geregelt, d. h. derjenigen Gesellschaften, deren Hauptgeschäft (head office) sich nicht in England befindet, die vielmehr nur durch einen Zweigbetrieb oder eine Agentur dort das Lebensversicherungsgeschäft betreiben.

Die Veranlagung einer solchen Gesellschaft hinsichtlich der Gewinne aus dieser in England ausgeübten geschäftlichen Tätigkeit erfolgt nicht unter Sched. D, Case I, sondern unter Case III. Als Steuerbemessungsgrundlage gilt derjenige Teil des von der Gesellschaft im vorhergehenden Jahr erzielten Gesamtbetrags an Einnahmen aus den Anlagen des Prämienreservefonds (ohne Rücksicht darauf, in welchem Lande diese Einnahmen erzielt werden, aber ausschließlich des Rentenversicherungsfonds, wenn vorhanden), welcher dem Verhältnis entspricht, in dem der Betrag der Prämien aus den durch die englische Niederlassung getätigten

Versicherungsabschlüssen zu der Gesamtsumme an Prämieneinnahmen der Gesellschaft, empfangen im gleichen Zeitraum, steht. Bei Gesellschaften mit einer „head office" in einer britischen Besitzung kann die Steuerbehörde eine andere Bemessungsgrundlage anwenden.

Ist die Gesellschaft hinsichtlich ihres Versicherungsgeschäfts bereits durch Abzug an der Quelle oder anderweitig zu einem Betrag besteuert, der dem Steuerbetrag unter Case III gleichkommt oder ihn überschreitet, so hat eine weitere Besteuerung zu unterbleiben; ist der Betrag kleiner, so soll die Veranlagung unter Case III verhältnismäßig herabgesetzt werden.

Auch die Vergünstigung in bezug auf die „expenses of management" wird der ausländischen Gesellschaft zuteil. Hierbei ist ein solcher Teil der nach den gesetzlichen Vorschriften berechneten gesamten Kosten der Geschäftsführung der Gesellschaft zu berücksichtigen, als der bei der Veranlagung unter Case III anzuwendenden Steuerbemessungsgrundlage entspricht.

C. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

1. Die Genossenschaften (co-operative societies) unterliegen der Besteuerung grundsätzlich wie jede andere Art von Personenvereinigung. Um aber die Genossenschaftsbewegung zu fördern, wurde schon durch Sect. 24 des Industrial and Provident Societies Act von 1893 bestimmt, daß eine eingetragene Genossenschaft befreit ist von der Einkommensteuer unter den Schedules C und D, wenn sie nicht an Nichtmitglieder verkauft und die Zahl ihrer Anteile nicht durch Statut oder in der Praxis begrenzt ist. Eine solche Genossenschaft hat also gegebenenfalls Steuer unter Sched. A in bezug auf Grundvermögen und unter Sched. B hinsichtlich der Bewirtschaftung von Grundstücken zu tragen, nicht aber auf Geschäftsgewinn, Bankzinsen und Einkünfte aus Kapitalvermögen (Anlegung der Reserven). Diese Regelung bezieht sich jedoch nur auf die Genossenschaft als solche. Das einzelne Mitglied hat den ihm auf seinen Geschäftsanteil zufließenden Gewinn (dividends on shares, gewöhnlich interest on share capital genannt) — im Gegensatz zu der Rückvergütung eines Prozentsatzes des Kaufpreises (dividends on purchases) — selbst zu versteuern.

Solange sich die Genossenschaften in mäßigem Umfang entwickelten, waren die Einwände gegen ihre steuerliche Sonderbehandlung nicht allzu bedeutend. Auch das Departmental Commitee von 1905 stellte fest, daß kein Grund zu einer Aenderung des Gesetzes vorliege. Seitdem aber ist die Genossenschaftsbewegung sehr schnell gewachsen; z. B. betrug 1920 der Umsatz bei 4 Mill. Mitgliedern 300 Mill. Pfd., 1917 der Reservefonds über

10 Mill., der Reingewinn über 18 Mill. Pfd.[8] Dadurch mußte die Beeinträchtigung der „private traders" eine immer größere und für diese um so fühlbarer werden, als der Steuersatz eine Erhöhung erfuhr, so daß die Unzufriedenheit mit der Behandlung der Genossenschaften häufig in der Presse und auch im Parlament zum Ausdruck kam.

II. Sehr eingehend hat sich mit dieser Frage auch die Royal Commission on the Income Tax von 1919 befaßt[9]. Bei den Verhandlungen vor dieser Kommission ergab sich eine Uebereinstimmung darin, daß es sich bei dem von den Genossenschaften aus Verkäufen an Nichtmitglieder erzielten Ueberschuß nur um einen ordentlichen Handelsgewinn handeln kann. Ueber den Anteil solcher Verkäufe am Gesamtumsatz gingen die Ansichten dagegen sehr auseinander. Die Vertreter der „private tranders" hielten diesen Anteil für sehr hoch; die Genossenschaftsvertreter schätzten ihn auf weniger als ein halbes Prozent des Gesamtumsatzes. Nach Ansicht des Board of Inland Revenue beträgt er etwas weniger als 2 %.

Zu der am meisten umstrittenen Frage über die Natur des Ueberschusses aus dem Geschäftsbetrieb mit den eigenen Mitgliedern hat die Kommission selbst folgenden Standpunkt eingenommen. Sie geht davon aus, daß eine eingetragene Genossenschaft nicht bloß als eine Gruppe von Einzelpersonen angesehen werden kann; sie sei so gut ein besonderes Wesen (entity) wie irgendein anderer „body of persons". Wenn die Transaktion von Kauf und Verkauf abgeschlossen ist, d. h. wenn die Genossenschaft festgestellt hat, welche Rückvergütung sie auf die Gesamtkäufe der Mitglieder gewähren kann, und wenn sie diese in der Form einer „dividend on purchases" gezahlt hat, dann ist der danach verbleibende Ueberschuß ein wirklicher Handelsgewinn, der besteuert werden sollte.

Hinsichtlich der Einkünfte aus den angelegten Reserven empfiehlt sie eine Besteuerung ohne Rücksicht auf die Art der Anlegung. Sie weist auf die merkwürdige Anomalie hin, die z. Z. darin besteht, daß diese Einkünfte steuerpflichtig sind, wenn Reserven zum Erwerb von Grundstücken verwendet sind, daß aber Steuerfreiheit bei Anlegung auf andere Art (Aktien, Staatspapiere usw.) gegeben ist.

Der Kommissionsvorschlag läuft darauf hinaus, eine Genossenschaft steuerlich genau so zu behandeln wie eine „limited liability company", wobei als steuerpflichtiger Geschäftsgewinn der

8. P. D. Commons, 1921, vol. 141, col. 132.

9. Report, par. 537 ff., dazu die Vorbehalte verschiedener Mitglieder S. 163 ff.

der sich nach der angeführten Berechnung ergebende Ueberschuß gilt. Zu diesem Gesamtvorschlag sind aber von einer beträchtlichen Anzahl Mitglieder Vorbehaltsbemerkungen abgegeben worden, die sich besonders auf den steuerpflichtigen Geschäftsgewinn beziehen. Ein ganzes Drittel der Kommission vertritt die Ansicht, daß die alleinige Tatsache des Bestehens einer Personenvereinigung, selbst wenn diese ein rechtsfähiges Gebilde darstellt, nicht die Einnahmen dieser Personenvereinigung der Steuer unterwirft. Die englische Einkommensteuer sei eine Steuer auf das Einkommen von Einzelpersonen und nicht eine Körperschaftssteuer. Wenn die Gesellschaften tatsächlich zu dieser Steuer herangezogen würden, so geschehe dies nur aus praktischen Gründen, um bei ihnen die von den Einzelpersonen durch sie erzielten Gewinne zu erfassen. Für die Frage, ob der von einer Genossenschaft zurückbehaltene Ueberschuß einen steuerpflichtigen Gewinn darstelle, komme es nicht auf die eigene Rechtspersönlichkeit, sondern wie bei einer anderen Gesellschaft darauf an, ob ein steuerpflichtiger Gewinn als solcher vorhanden ist oder nicht. Ein solcher könne bei einem „mutual trade" nicht anerkannt werden. Die Kommission habe die Einstellung gehabt, daß die Frage, ob die Einnahmen einer Genossenschaft einen Gewinn darstellen oder nicht, abhängig sei von dem Zweck, zu dem sie verwendet werden, nicht aber von ihrem Ursprung.

An anderer Stelle wird die Befürchtung ausgesprochen, daß eine allgemeine Bestimmung, die die Einnahmen von Genossenschaften unter den Begriff „steuerpflichtiger Gewinn" bringt, auch die Einnahmen eines Klubs aus Transaktionen mit seinen Mitgliedern und andere Transaktionen, die von zwei oder mehr Personen zu ihrem gegenseitigen Vorteil ausgeführt werden, erfassen wird. Eine Beschränkung der Anwendung der Bestimmung auf die Genossenschaften würde der Anlaß zu Klagen über einseitige Behandlung sein, wie es die jetzige Sonderstellung der Genossenschaften ist. Dieser Befürchtung wird zwar von anderer Seite entgegengetreten. Wo das Element der „mutuality" vorhanden ist, entsteht kein Vorteil, der als ein Gewinn für Einkommensteuerzwecke angesehen werden kann. Auf der anderen Seite kann aber die „mutuality" so verkleinert sein, daß sie tatsächlich außer Betracht bleiben kann. Dies wird dann der Fall sein, wenn die Zahl der Mitglieder eine sehr große ist und diese selbst zum großen Teil einander unbekannt sind, so daß kaufmännische Geschäftsführung erforderlich und das Element der Gegenseitigkeit weniger vorherrschend wird. Ueberdies zeigt sich bei den Vorteilen die Neigung, sich nach dem Durchschnitt auszuwirken und keine bestimmte Beziehung zum persönlichen Anteil zu haben. Gerade aber bei den Genossenschaften sei, im Gegensatz zu ihren früheren Verhältnissen, der Gegenseitigkeitszusammenhang zwi-

schen der Position des Mitglieds als Anteilbesitzer eines Geschäfts einerseits und als Käufer andererseits von so geringer Bedeutung, daß er für Steuerzwecke außer acht gelassen werden kann zugunsten einer objektiven Betrachtung des Geschäfts als eines Ganzen.

III. Eine Aenderung des Gesetzes ist bisher nicht erfolgt. Den Grund hierfür wird man einmal in dem ziemlich großen Einfluß derjenigen Richtung zu suchen haben, die für eine Beibehaltung der Sonderbehandlung der Genossenschaften eintritt. Dann ist aber auch die Abneigung zu berücksichtigen, die man gegen eine Durchbrechung des „principle of mutuality" hat, nach dem aus Geschäften zwischen einer Personenvereinigung und ihren Mitgliedern allgemein ein steuerpflichtiger Gewinn nicht entstehen kann.

Bei einer Bestimmung, die nicht auf Genossenschaften beschränkt ist, sondern die Besteuerung von dem Umfang der Gegenseitigkeit abhängig macht, würde die Feststellung dieses Umfangs häufig mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein und zu langwierigen Streitfällen führen können. Ganz abgesehen aber davon würde der Fiskus einen erheblichen Vorteil wohl nicht erzielen. Anstatt einen mehr oder weniger großen Teil des Ueberschusses zur Reserve zu nehmen und gewinnbringend anzulegen, würden die in Betracht kommenden Personenvereinigungen, insbesondere die Genossenschaften, so wirtschaften, daß kein oder doch nur ein geringer Ueberschuß sich ergibt.

Eine einfachere Lösung dürfte die sein, daß man lediglich die Ausnahmebestimmung für die Genossenschaften aufhebt. Diese würden dann wie andere Personenvereinigungen steuerpflichtig sein mit ihren Einkünften aus Grundvermögen, aus der Bewirtschaftung von Grundstücken - wie bisher - und aus Kapitalvermögen. Unter Aufrechterhaltung des bisherigen Prinzips, daß aus Geschäften einer Personenvereinigung mit ihren Mitgliedern allgemein für erstere kein Gewinn im Sinne der Einkommensteuer erwachsen kann -- wie dies hinsichtlich der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit wiederholt von den Gerichten festgestellt worden ist - , würde bei Genossenschaften ein steuerpflichtiger Geschäftsgewinn nur dort in Frage kommen, wo sich der Geschäftsbetrieb auch auf Nichtmitglieder erstreckt. Behält eine Genossenschaft Ueberschüsse aus dem Geschäftsverkehr mit ihren Mitgliedern zurück und legt diese Reserven ertragbringend an, dann hat sie die Einkünfte hieraus je nach der Art der Anlegung als Einkünfte aus Grund- oder Kapitalvermögen genau so zu versteuern, als dies auf seiten der Mitglieder der Fall wäre, wenn die Ueberschüsse verteilt und von den Mitgliedern in gleicher Art angelegt würden. Mit der Aufhebung der Sonderbestimmung würde die Steuerpflicht der Mitglieder hinsichtlich der Anteils-

dividende (dividens on shares) ebenfalls in Fortfall kommen — abgesehen von der Super-tax —, denn diese Dividende kann ja nur aus bereits bei der Genossenschaft besteuerten Beträgen fließen bezw. aus dem steuerfreien Ueberschuß aus Geschäften mit Mitgliedern.

IV. Die vorstehenden Ausführungen beziehen sich in erster Linie auf diejenige Hauptart, die den weitaus größten Teil aller englischen Genossenschaften bildet, d. h. auf die Kleinhandelsgenossenschaften oder Konsumvereine (retail distributive societies). Sie können aber auch ohne weiters auf eine zweite Hauptart, auf die Großhandelsgenossenschaften (wholesale distributive societies) Anwendung finden. Diese Genossenschaften, von den Kleinhandelsgenossenschaften zwecks Ausschaltung des Großhändlers gegründet, unterscheiden sich von den letzteren nur dadurch, daß ihre Mitglieder nicht Einzelpersonen, sondern die Konsumvereine selbst sind.

Die Produktivgenossenschaften (productive societies) sind zum größten Teil von den Konsumvereinen errichtet worden, um von deren Mitgliedern benötigte Waren selbst herzustellen, zum anderen Teil von Handwerkern zwecks Erzielung höherer Löhne. Auch diese Genossenschaften werden nur unter Sched. A und B zur Steuer herangezogen. Verteilte Gewinne, soweit sie nicht den bisher befreiten Konsumgenossenschaften zufließen, werden bei den Mitgliedern selbst erfaßt. Die Kommission hat vorgeschlagen, diese Genossenschaften wie auch die Großhandelsgenossenschaften nach den von ihr für die Kleinhandelsgenossenschaften gegebenen Grundsätzen zu behandeln. Empfehlen dürfte sich auch hier eine ausschließliche Besteuerung der Genossenschaft selbst, also Ausdehnung auch auf etwaige Einkünfte aus Kapitalanlagen. Ein steuerpflichtiger Geschäftsgewinn wäre bei den von Konsumvereinen gegründeten Genossenschaften nicht gegeben, soweit sie nur an Mitglieder verkaufen. Die Besteuerung des etwaigen Geschäftsgewinns bei den von Handwerkern gebildeten Genossenschaften würde für die Mitglieder keinen Nachteil bedeuten. Infolge der einheitlichen Besteuerung handelt es sich dann bei dem Gewinnanteil des Mitglieds um einen an der Quelle besteuerten Betrag, hinsichtlich dessen sich seine eigene Steuerpflicht ganz nach seinen persönlichen Verhältnissen richtet.

Bei der vierten Hauptart, den „agricuturaf societies" ist zu unterscheiden zwischen den Absatzgenossenschaften und den Einkaufsgenossenschaften für im landwirtschaftliche Betriebe benötigte Gegenstände. Letztere werden wie die Konsumvereine behandelt. Die Kommission weist daraut hin, daß es sich bei dem Umsatz zwischen diesen Genossenschaften und ihren Mitgliedern nicht um Waren für den persönlichen Bedarf, sondern um Gegen-

stände für den Betrieb (business) des Mitglieds handle, wobei die Absicht einer Erhöhung des Betriebsgewinns vorliege. Die Kaufdividende sei nichtsdestoweniger ein „discount", aber ein „trade discount", der bei Berechnung des Betriebsgewinns berücksichtigt werden müsse. Die Durchführung dieses Vorschlages, der etwas für sich hat, ist jedoch solange grundsätzlich die Besteuerung des landwirtschaftlichen Betriebsgewinns unter Sched. B. nach Schätzung erfolgt, nur bei den nach dem tatsächlichen Ergebnis unter Sched. D veranlagten Betrieben möglich, also nur bei einer verhältnismäßig kleinen Anzahl. Im übrigen gilt das hinsichtlich der Konsumvereine Gesagte, während sich die Absatzgenossenschaften in eine gewisse Parallele zu den Produktivgenossenschaften bringen lassen.

Sechstes Kapitel.

Doppelbesteuerung.

Hier soll lediglich die Frage behandelt werden, ob und in welcher Weise die englische Einkommensteuer diejenige Doppelbesteuerung berücksichtigt, die dadurch entsteht, daß das Einkommen einer Gesellschaft oder derselbe Teil des Einkommens sowohl in England als auch in einem anderen Lande der Einkommensteuer unterworfen ist. Wie überhaupt die Schaffung eines internationalen Steuerrechts zur Beseitigung oder Milderung der durch diese Doppelbesteuerung verursachten Härten sich noch in den ersten Anfängen befindet, so hat auch England sich bisher hinsichtlich des Abschlusses von entsprechenden Verträgen mit fremden Staaten sehr zurückhaltend gezeigt.

1. Dagegen ist es in letzter Zeit zu einer ziemlich weitgehenden Regelung dieser Frage innerhalb des britischen Imperiums gekommen. Je mehr die britischen Besitzungen — besonders in den neunziger Jahren — dazu übergingen, selbst Einkommensteuern einzuführen, um so mehr mußte sich die Doppelbesteuerung innerhalb des „Empire" auswachsen. Alle Bemühungen, hierin eine Aenderung herbeizuführen, scheiterten lange Zeit an dem hartnäckigen Widerstand der englischen Regierung[1]. Erst 1916, nachdem infolge der aus Anlaß des Krieges notwendigen bedeutenden Erhöhung der Steuersätze in England und in den Besitzungen die durch die Doppelbesteuerung verursachte Belastung bis zur Untragbarkeit gesteigert worden war, sah sich die Regierung zu einem Nachgeben gezwungen.

Nach Sect. 43 des Finanzgesetzes dieses Jahres konnte eine Gesellschaft, wenn sie auf einen Teil ihres Einkommens außer der englischen Einkommensteuer auch eine „colonial income tax" zu tragen hatte, die Rückerstattung eines solchen Teils der ersteren verlangen, als dem Betrag der letzteren entsprach. Für die Anrechnung der kolonialen Steuer war jedoch insofern eine

---

1. Eine Schilderung dieses Kampfes gibt Hertz, „Die Besteuerung der Ausländer in der englischen Einkommensteuer," 1910, S. 87 ff.

Höchstgrenze gesetzt, als der Betrag der endgültigen englischen Steuer für die in Betracht kommenden Einkünfte nicht kleiner sein durfte, als einem Steuersatz von 3s. 6d. entsprach.

Diese Regelung wurde von Anfang an als eine vorläufige angesehen und eine eingehende Erörterung der Frage gleich nach Kriegsende in Aussicht gestellt. Dementsprechend setzte die Royal Commission von 1919 eine Unterkommission ein, die in Verhandlungen mit Vertretern der self-governing Dominions und dem Board of Inland Revenue die Grundsätze für eine endgültige Regelung feststellte. Als solche führt der Bericht an:[2]

a) die gewährte Vergünstigung soll insgesamt gleich sein dem Betrag der niedrigeren der beiden Steuern;

b) die in den einzelnen Einkommensteuern eingeführten verschiedenen Steuerbemessungsgrundlagen sollen ohne Einfluß sein, ebenso wie die Unabhängigkeit von einer Veränderung der Steuersätze für erforderlich gehalten wird;

c) Gewährung einer Vergünstigung möglichst in dem Lande, in dem der Steuerpflichtige wohnt, und zwar

d) möglichst vor Entrichtung der Steuer;

e) keine Steuerausgleichszahlungen (interpayments of tax) zwischen England und den Dominien.

Der Vorschlag der Unterkommission geht dahin, daß

1. die englische Einkommensteuer um den ganzen Betrag der auf demselben Einkommen lastenden Einkommensteuer eines Dominiums ermäßigt werden soll, in keinem Fall aber über die Hälfte ihres ursprünglichen Betrags hinaus;

2. eine weitere Vergünstigung, die etwa erforderlich ist, um den Betrag der Gesamtvergünstigung auf den Betrag der niedrigeren Steuer zu bringen, von dem betr. Dominium gewährt werden soll.

Da sämtliche Vertreter der Dominien mit Ausnahme von einem diesen Vorschlägen zugestimmt hatten, konnte die englische Regierung noch 1920 zu einer entsprechenden Umgestaltung des Gesetzes schreiten. In der Budgetrede für dieses Jahr gab der Schatzkanzler den hierdurch eintretenden Steuerausfall mit 2 Mill. Pfd. an, was zusammen mit dem Ausfall infolge der bisherigen Regelung einen Verlust von jährlich 4 Mill. Pfd. bedeutet.[3] Wo in den Dominien der Steuersatz niedriger ist als die Hälfte des englischen, wird schon infolge der Bestimmungen des Finance Act 1920, sect. 27 die Beseitigung der Auswirkungen der Doppelbesteuerung eine vollständige sein; andernfalls ist es Aufgabe des betr. Dominiums, für eine entsprechende Ergänzung der engli-

2. Report, 1920, par. 67 ff.

3. P. D. Commons, 1920, vol. 128, col. 94.

schen Maßnahmen seinerseits zu sorgen. So hat Australien dies durch ein Gesetz von 1922 getan[4].

Nach der Neuregelung ist die Ermäßigung der englischen Steuer zu berechnen nach der „Dom. rate of tax" (festgestellt durch Teilung des Steuerbetrags durch den Betrag des traglichen Einkommens); der bei der Berechnung anzuwendende Steuersatz darf jedoch auf keinen Fall die Hälfte des englischen Steuersatzes überschreiten. Beträgt z. B. der englische Steuersatz 4 s. 6 d., der des Dominiums 2 s., so ist die Gesellschaft für das betr. Einkommen in England endgültig nach einem Satz von 2 s. 6 d. heranzuziehen. Wenn aber die „Dom. rate of tax" auf 3 s. steht, kann der endgültige Steuersatz in England höchstens bis auf 2 s. 3 d. heruntergehen. Es bleibt in diesem Fall eine Mehrbesteuerung in Höhe von 9 d. (3 s. minus 2 s. 3 d.) auf das Pfund bestehen.

Bei Berechnung des Einkommens für die Zwecke der englischen Steuer darf trotz der Bestimmungen unter Schedule D Case IV oder V[5] die in einem Dominium entrichtete Einkommensteuer nicht abgesetzt werden. Wenn jedoch das Gesetz eines Dominiums keine Vergünstigung vorsieht in bezug auf die in England zu entrichtende Steuer, dann soll bei der Berechnung eines solchen Einkommens ein Abzug gestattet sein in Höhe des Unterschieds zwischen dem Betrag der „Dom. income tax" und dem Gesamtbetrag der hinsichtlich dieser Steuer gestatteten Ermäßigung der englischen Steuer. Hier liegt ein weiteres Entgegenkommen des Mutterlandes in der Weise vor, daß derjenige Teil der „Dom. income tax", der bei der Ermäßigung der englischen Steuer nicht berücksichtigt werden kann, gewissermaßen als Werbungskosten behandelt wird.

Diese Regelung macht aber nicht bei der Gesellschaft selbst halt; sie greift auch auf den einzelnen Gesellschafter über. Hierüber wird weiter unter gesprochen werden.

II. In Hinsicht auf die oben gestreifte Haltung Englands gegenüber der Regelung dieser Frage durch Vereinbarungen mit fremden Staaten liegen jetzt Anzeichen dafür vor, daß es sich ernsthafter hiermit befaßt. Den Hauptanlaß hierzu wird man wohl in dem Verhalten der Vereinigten Staaten zu suchen haben, die auf Grund einer Bestimmung des Revenue Act von 1921 dazu übergegangen sind, durch gegenseitige Verträge die Schiffahrtsgesellschaften von der Doppelbesteuerung zu entlasten. Ein im Unterhaus 1922 eingebrachter Antrag, für die englische Einkommensteuer eine entsprechende Vorschrift einzuführen, wurde

4. P. D. Commons, 1922, vol. 153, col. 1824.
5. vgl. 3. Kapitel, C. 2, II.

zwar abgelehnt, nachdem der Schatzkanzler darauf hingewiesen hatte, daß die Angelegenheit eingehender Verhandlungen mit den Dominien bedürfe.[6] Aber schon das Finanzgesetz des nächsten Jahres brachte eine Bestimmung, nach der die von der englischen Regierung in Vereinbarungen mit einem fremden Staat hinsichtlich dessen Schiffahrtsgesellschaften (business of shipping) zugestandene steuerliche Sonderbehandlung durch Kabinettsorder mit Gesetzeskraft eingeführt werden kann. Letztere ist aufzuheben, wenn das Unterhaus dies binnen 21 Tagen nach Vorlage verlangt.

Ob es schon zu praktischen Ergebnissen auf Grund dieser Bestimmung gekommen ist, kann nicht gesagt werden. Wie sich aus den Parlamentsverhandlungen ergibt, war es aber bis zum letzten Sommer gerade mit den Vereinigten Staaten noch nicht zu einer Vereinbarung gekommen, obwohl doch einer solchen die größte Bedeutung beizumessen wäre. Trotz des Oelzweigs (olive branch), der England zum erstenmal von einem fremden Staat herübergereicht wurde, wie sich der Finanzsekretär 1923 in bezug auf das amerikanische Gesetz ausdrückte[7], haben sich die Verhandlungen zwischen beiden Staaten langwieriger gestaltet, als angenommen wurde. Im Juni 1924 stellte ein Unterhausmitglied die Frage, ob diese Verhandlungen in nächster Zeit zum Abschluß kämen. Der Finanzsekretär konnte nur antworten, daß er falsche Versprechungen machen würde, wenn er diese Frage bejahe. Er wies dabei auf gewisse Erwägungen hin, die bei den Verhandlungen in Betracht zu ziehen seien, die er aber dem Fragesteller nur persönlich mitteilen könne. Am gleichen Tage wurde auch von der Regierung die Feststellung gemacht, daß die Vereinigten Staaten bisher mit 13 Ländern Verträge abgeschlossen hätten[8]. Berücksichtigt man dies, dann wird man mit einiger Wahrscheinlichkeit wohl annehmen dürfen, daß die einer Uebereinkunft entgegenstehenden Schwierigkeiten mehr auf englischer Seite zu suchen sein werden.

6. P. D. Commons, 1922, vol. 156, col. 1363.
7. P. D. Commons, 1923, vol. 166, col. 93 ff.
8. P. D. Commons, 1924, vol. 174, col. 1731.

Siebentes Kapitel.

Gesellschaft und Gesellschafter.

Nachdem wir die Besteuerung der Erwerbsgesellschaften selbst in ihren Einzelheiten verfolgt haben, bleibt noch der Frage nachzugehen, wie sich die englische Einkommensteuer gegenüber den Gesellschaftern hinsichtlich der Gesellschaftsgewinne verhält. Da dieser Punkt in bezug auf die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften schon erörtert worden ist, können sich die folgenden Ausführungen auf die beiden großen Gruppen der „partnerships" und „companies" beschränken.

Wie im 2. Kapitel gezeigt wurde, werden die Gesellschaften selbst ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform zur Steuer herangezogen. Während in Deutschland die sog. Personalgesellschaften (o. H., K. G.) selbst nicht der Einkommensteuer unterliegen und die Gesellschaftsgewinne bei den Gesellschaftern besteuert werden, dagegen die sog. Kapitalgesellschaften (A. G., A. K. G., G. m. b. H.) der als Einkommensteuer für die nicht physischen Personen anzusehenden Körperschaftssteuer unterliegen, macht die englische Einkommensteuer einen solchen Unterschied nicht. Ihre Gleichförmigkeit ist aber noch eine größere. In Deutschland werden die Gewinne der Kapitalgesellschaften nicht nur bei diesen, sondern auch noch bei den Gesellschaftern als deren Einkünfte von der Einkommensteuer erfaßt. Die „Income Tax" dagegen läßt nicht nur die bei einer Personalgesellschaft (partnership), sondern auch die bei einer Kapitalgesellschaft (company) besteuerten Gewinne bei den Gesellschaftern steuerfrei.

Diese einheitliche Besteuerung der Gesellschaftsgewinne läßt sich auf die Auffassung zurückführen, daß die von einer Gesellschaft erzielten Gewinne Einkünfte der hinter ihr stehenden Gesellschafter darstellen, gleichgültig ob die Gesellschaft eigene Rechtspersönlichkeit besitzt oder nicht. Mit der Besteuerung bei der Gesellschaft — im Gegensatz zur Besteuerung der Gesellschafter — hat man lediglich den Weg eingeschlagen, der an sich schon manches für sich hat — man denke nur an die Erfassung der ins Ausland abfließenden Gewinne —, der aber bei einer Steuer, die ganz auf dem Prinzip der Besteuerung an der Quelle aufgebaut ist, überhaupt nur in Betracht kommen konnte.

Es wurde gesagt, daß die Gesellschafter steuerfrei seien. Dies bedarf, soweit es sich bei diesen um natürliche Personen handelt, einmal einer Erweiterung, andererseits einer Einschränkung. Die Gewinnanteile stellen an der Quelle besteuerte Einkünfte der Gesellschafter dar und sind als solche bei ihrer persönlichen Besteuerung zu berücksichtigen. Da diese sich in ihrem Endergebnis nach der Leistungsfähigkeit des einzelnen Gesellschafters richtet, hat dieser auf die Gewinnanteile nicht nur keine Steuern zu entrichten, sondern er erhält bei entsprechenden Verhältnissen einen Teil, unter Umständen auch die ganze von der Gesellschaft in bezug auf seinen Gewinnanteil entrichtete Steuer zurück. Andererseits unterliegt der Gesellschafter bei entsprechender Höhe seines Gesamteinkommens aber auch mit dem Gewinnanteil der progressiven Zuschlagsteuer. Bevor gezeigt wird, wie das der Besteuerung der Gesellschaftsgewinne zugrunde liegende Prinzip hinsichtlich der Gesellschafter im einzelnen zur Durchführung kommt, ist es deshalb erforderlich, eine Darstellung zu geben, wie der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommt.

A. Die Besteuerung der physischen Personen nach der Leistungsfähigkeit.

1. Wie die Leistungsfähigkeit in der ersten Einkommensteuerperiode berücksichtigt wurde, ist bekannt. Bei der Wiedereinführung der Steuer 1842 begnügte man sich damit, Gesamteinkommen bis 150 Pfd. für steuerfrei zu erklären. Steuerermäßigungen wurden erst 1853 wieder eingeführt für Einkommen bis zu 150 Pfd., die Befreiungsgrenze aber gleichzeitig auf 100 Pfd. herabgesetzt, ferner eine Vergünstigung für Lebensversicherungsprämien gewährt. Nach und nach wurde der Kreis der nach ihrem Gesamteinkommen besteuerten Personen immer mehr erweitert, ohne daß es einer Wiedereinführung der zwangsweisen Deklaration bedurfte. Die Ermäßigungsgrenze wurde allmählich bis auf 700 Pfd. erhöht, während die Befreiungsgrenze zwischen 130 und 160 Pfd. schwankte.

Als einen gewissen Abschluß dieser Entwicklung kann man wohl die Neuregelung von 1920 bezeichnen. Um eine solche handelt es sich insofern, als das bisherige Prinzip der Gewährung der Befreiung und Ermäßigungen bei Einkommen bis zu bestimmten Höchstbeträgen aufgegeben wurde. Ohne Rücksicht auf die Höhe des Gesamteinkommens sind jetzt steuerfrei: Ein Zehntel des Arbeitseinkommens, jedoch nicht über 200 Pfd. hinaus, ferner für den Steuerpflichtigen selbst 135, für die Ehefrau 90, für das erste Kind 36 und für jedes folgende 27 Pfd.; außerdem

bestimmte Beträge für den Fall, daß die Ehefrau Arbeitseinkommen hat, und für zu unterhaltende Verwandte. Von dem um diese Beträge verminderten Gesamteinkommen (taxable income) werden die ersten 225 Pfd. nur mit der Hälfte des für das betr. Steuerjahr geltenden Normalsteuersatzes (standard rate) belegt, also z. Z. mit 2 s. 3d. (anstatt mit 4s. 6d.). Daneben besteht noch eine Steuerermäßigung für Lebensversicherungsprämien, ferner die Berücksichtigung der in einem Dominium entrichteten Einkommensteuer.

Seit 1909 unterliegt derjenige Teil des Einkommens physischer Personen, der eine bestimmte Grenze überschreitet, einer besonderen Zuschlagsteuer, der „Super-tax".

Anfangs war bei einem Einkommen von über 5000 Pfd. für jedes Pfd. über 3000 Pfd. neben der normalen Einkommensteuer ein Zuschlag von 6d. (2,5 %) zu entrichten. Später wurde dieser Zuschlag progressiv gestaltet und die Anfangsgrenze niedriger gesetzt. Die in Betracht kommenden Personen sind zur Deklaration ihres Gesamteinkommens gesetzlich verpflichtet; darüber hinaus hat die Steuerbehörde das Recht, von jedem, der nach ihrem Dafürhalten in Frage kommen kann, eine Gesamtdeklaration zu verlangen. Z. Z. beginnt die Steuerpflicht bei einem Gesamteinkommen von mehr als 2000 Pfd. Hierbei ist zu beachten, daß die bei der eigentlichen Einkommensteuer vorgesehenen Abzüge außer Betracht bleiben. Zugrunde gelegt wird das Einkommen des Vorjahrs. Der Steuersatz beträgt für den Teil des Einkommens (pro Pfd.)

zwischen

2000 u. 2500 Pfd. = 1s. 6d.	6000 u. 7000 Pfd. = 4s.
2500 u. 3000 Pfd. = 2s.	7000 u. 8000 Pfd. = 4s. 6d.
3000 u. 4000 Pfd. = 2s 6d.	8000 u. 20000 Pfd. = 5s.
4000 u. 5000 Pfd = 3s.	20000 u. 30000 Pfd. = 5s. 6d.
5000 u. 6000 Pfd. = 3s. 6d.	von mehr als 30000 Pfd. = 6s.

II. Die einer Person zufließenden Einkünfte werden an der Quelle besteuert, soweit dies irgend durchführbar ist; soweit dies nicht geschehen ist, ist sie zur Selbstangabe verpflichtet. Eine Gesamtdeklarationspflicht besteht nur bei Einkommen von über 2000 Pfd. für die Zuschlagsteuer, für die ihre Natur nach eine Besteuerung an der Quelle nicht in Frage kommen kann. Wie bei den an der Quelle besteuerten Einkünften, so findet auch bei der direkten Heranziehung eines Einkommensempfängers zur normalen Einkommensteuer eine Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse ohne weiteres nicht statt. Erst auf besonderen Antrag hin kann er die oben angegebenen Vergünstigungen erlangen. Diesem muß jedoch eine Deklaration seines Gesamtein-

kommens beigefügt sein, die außer der Angabe der verschiedenen Quellen und der Höhe des auf die einzelne davon entfallenden Teileinkommens alle Einzelheiten zu enthalten hat über die das Einkommen vermindernden jährlichen Zinsen und anderen jährlichen Zahlungen und über die Beträge, hinsichtlich derer er zum Abzug der Steuer bei Zahlung berechtigt ist. Auf Grund der geprüften Deklaration erfolgt die Feststellung der Gesamtsteuerschuld unter Berücksichtigung der zuständigen Vergünstigungen. Ein bereits durch Abzug an der Quelle oder anderweitig entrichteter Mehrbetrag wird zurückgezahlt.

B. Die Gesellschaftsgewinne als Einkünfte der Gesellschafter.

I. Wie gesagt wurde, besteht eine Gleichförmigkeit in der steuerlichen Behandlung der Gesellschaftsgewinne bei den Gesellschaftern. Ohne Rücksicht auf die Gesellschaftsform gelten bei der persönlichen Besteuerung der Gesellschafter die Gewinnanteile als an der Quelle besteuerte Einkünfte.

Hat z. B. ein verheirateter Gesellschafter mit 2 Kindern ein Gesamteinkommen von 500 Pfd., das ausschließlich aus Anteilen an Gesellschaftsgewinnen besteht[1], so würde seine endgültige Belastung bei einem Normalsteuersatz von 4s. 6d. nur 23 Pfd. 17 d. betragen. Sein „taxable income" ist nur 500 — (135 + 90 + 36 + 27) = 212 Pfd. Auf dieses kommt aber nur die Hälfte des Normalsatzes mit 2s. 3d. zur Anwendung. Da aber seine gesamten Einkünfte an der Quelle mit dem Normalsatz belegt worden sind, also mit 112 Pfd. 10 s., hätte er 88 Pfd. 13 s. zurückzuerhalten. Setzt sich das Einkommen aus 300 Pfd. Gewinnanteilen und 200 Pfund Arbeitseinkommen zusammen, so vermindert sich das „taxable income um weitere 20 Pfd., also auf 192 Pfd., was einer endgültigen Belastung von 21 Pfd. 12 s. entspricht. Da bereits 67 Pfd. 10 s. hinsichtlich der Gewinnanteile entrichtet sind, ist auf das Arbeitseinkommen nicht nur keine Steuer zu zahlen, sondern der Gesellschafter bekommt noch 45 Pfd. 18 s. zurück.

In der Praxis werden bei „partnerships" bei der Berechnung des von der Gesellschaft zu entrichtenden Steuerbetrags in der Regel die persönlichen Verhältnisse der einzelnen Gesellschafter gleich mit berücksichtigt. Der veranlagte Betrag stellt dann in seinen Teilen die von jedem Gesellschafter auf seinen Gewinnanteil endgültig zu tragende Steuer dar.

Für die Zuschlagsteuer hat der Gesellschafter seine Gewinn-

1. Bruttodividende, d. h. einschl. der von der Gesellschaft entrichteten Steuer.

anteile ebenso anzugeben wie alle anderen Einkünfte. Betragen z. B. die letzteren zusammen 2100 Pfd. und die ersteren 1100 Pfd., so unterliegt er bei einem Gesamteinkommen von 3200 Pfd. der Zuschlagsteuer mit einem Teil desselben in Höhe von 1200 Pfd. und hätte demnach eine solche von 112 Pfd. 10 s. zu entrichten.

Trotz des einheitlichen Prinzips sind jedoch einige Punkte festzustellen, in denen sich die Gesellschaftsform eine Berücksichtigung errungen hat. Zunächst handelt es sich um eine Tatsache von geringerer Bedeutung. Der Gewinnanteil eines Gesellschafters, der in dem Betrieb einer „partnership" persönlich tätig ist (personally acting there in), gilt als Arbeitseinkommen, ist also schon an sich mit einem Zehntel steuerfrei. Für den Aktionär kann als solches gegebenenfalls nur die Vergütung in Frage kommen, die er für die Versehung eines Postens in der „company" bezieht.

Viel wichtiger ist aber ein zweiter Punkt, der in der steuerlichen Bemessung des Gewinnanteils liegt. Bisher ist von diesem nur allgemein gesprochen worden, d. h. ohne darauf einzugehen, was die englische Steuer im Einzelfalle darunter versteht. Unter dem Begriff „Gewinnanteil" kann man einmal verstehen den Anteil des Gesellschafters am Gesamtgewinn der Gesellschaft ohne Rücksicht darauf, ob die Ausschüttung desselben erfolgt oder nicht. Man kann aber auch nur an den Betrag denken, mit dem der einzelne Gesellschafter an dem ausgeschütteten Gewinn teilnimmt. Da die englische Steuer die Gesellschaftsgewinne grundsätzlich als Einkünfte der Gesellschafter ansieht, sollte man annehmen können, daß sie sich an die erste Auslegung hält. Dies trifft denn auch bei den „partnerships" tatsächlich zu. Als Einkünfte eines Gesellschafters aus einer solchen gilt der Anteil an den nach den steuergesetzlichen Vorschriften festgestellten Gewinnen der Gesellschaft, zu dem er während des betr. Jahres berechtigt ist (entitled to). Für die persönliche Besteuerung des Gesellschafters kommt also sein Anteil an dem ganzen erzielten Gewinn in Betracht; ob letzterer ausgeschüttet oder nur buchmäßig auf die Gesellschafter verteilt wird, oder ob er zu Reserven verwendet verwendet wird, ist ohne Belang. Auch mit dem auf ihn entsprechend seinem Anteil entfallenden Betrag am nicht ausgeschütteten Gewinn nimmt also der Gesellschafter einer „partnership" an den steuerlichen Vergünstigungen teil; er unterliegt mit diesen aber auch der Zuschlagsteuer[2].

Anders wird jedoch bei den „companies" verfahren. Hier wird bei der persönlichen Besteuerung des Gesellschafters als

2. Ist er an mehreren „partnerships" beteiligt, dann kann er den etwaigen Verlust in der einen gegen den Gewinn in der anderen Gesellschaft steuerlich aufrechnen.

Einkünfte aus dem Anteil an dem Gewinn einer solchen Gesellschaft nur derjenige Betrag behandelt, der ihm aus dem tatsächlich zur Verteilung gelangten, d. h. ausgeschütteten Gewinn zugeflossen ist. Während also der gesamte Gewinn einer „partnership" steuerlich unter die Gesellschafter aufgeteilt und in seinen Teilen endgültig nach den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter belastet wird, trifft dies bei einer „company" nur insoweit zu, als eine Gewinnausschüttung stattfindet; der nicht verteilte Gewinn bleibt bei der Gesellschaft mit dem Normalsteuersatz belastet, entgeht aber auch der Heranziehung zur Zuschlagsteuer. Die Frage, ob hier eine Durchbrechung des Prinzips vorliegt, dürfte zu verneinen sein. Es handelt sich nur um eine nicht vollständige Durchführung, und zwar aus steuertechnischen Gründen. Wie von einem Drittel der Mitglieder der Royal Commission on the Inkome Tax von 1919 ausdrücklich festgestellt wird, ist allgemein anerkannt, daß der Grund für diese Behandlung des nicht verteilten Gewinns einer „company" nicht der ist, daß die Gesellschaft als solche steuerpflichtig ist, sondern daß es ungangbar (impracticable) ist, die verschiedenen Teile eines solchen Gewinns nach den verschiedenen Steuersätzen der einzelnen Gesellschafter zu besteuern, denen sie schließlich gehören.[3]

II. Für den Fiskus kommt es in erster Linie darauf an, sämtliche Erträge, die von einer „company" erzielt werden, bei dieser zu erfassen. Das Gesetz bestimmt, daß bei der Berechnung der steuerpflichtigen Gewinne eines „body of persons" irgendeine Dividende nicht abgesetzt werden darf. Ist die volle Besteuerung des Gesamtgewinns einer „company" bei dieser sichergestellt, so ist der Fiskus nicht direkt daran interessiert, wie der Ausgleich hinsichtlich der von der Gesellschaft für die Gesellschafter entrichteten Steuer zwischen beiden Teilen vor sich geht. Das Gesetz gibt jedoch der Gesellschaft das Recht, bei der Dividendenzahlung einen entsprechenden Steuerbetrag (tax appropriate thereto) in Abzug zu bringen; eine Vorschrift, die in der Hauptsache für Vorzugsdividenden Bedeutung hat.

Je nach dem bei einer Gesellschaft üblichen Verfahren kann der Steuerausgleich auf zweierlei Art erfolgen. Man könnte annehmen, daß die Gesellschaft den um die Steuer ermäßigten Gesamtgewinn als Dividende erklärt. Sie braucht dann bei dem einzelnen Gesellschafter keine Steuer mehr abzuziehen. Sie kann aber auch die volle Dividende ohne Rücksicht auf die von ihr entrichtete Steuer erklären und kürzt dann den Anteil des einzelnen Gesellschafters bei der Zahlung um den entsprechenden Steuerbetrag. Da aber der in der Gewinnermittlungsbilanz fest-

3. Report, 1920, page 163.

gestellte Reingewinn in der Regel ein anderer ist als der sich nach den steuerlichen Vorschriften ergebende Gesamtgewinn, da ferner auch nur ein mehr oder weniger großer Teil ausgeschüttet zu werden braucht, wird man besser sagen müssen, daß der Unterschied im Verfahren in der Art der Berücksichtigung der von der Gesellschaft entrichteten Steuer bei der Gewinnfeststellung und -verteilung liegt. Sollen die Dividendenanteile einen ihrem Betrag entsprechenden Steueranteil nicht tragen, so erfolgt die Auszahlung des unverkürzten Anteils. In diesem Falle handelt es sich um eine sog. Dividende „free of income tax", eine Bezeichnung, die auch die Dividendenscheine bezw. Schecks als Merkmal für die Zahlstelle tragen. Im anderen Falle wird von dem Dividendenanteil der Steuerbetrag abgezogen. Hier wird entweder der Scheck unter Abzug der Steuer ausgestellt oder diese wird bei Einlösung der Dividendenscheine von der Zahlstelle einbehalten.

Unter der Begründung, daß es einen erheblichen Vorteil für die Gesellschafter und auch für die Steuerbehörde bedeuten, daß Mißverständnissen und einem möglichen Verlust am Steueraufkommen vorgebeugt würde, hatte die Royal Commission empfohlen, die Gesellschaften zur Abgabe von ausreichenden Berechnungen zu veranlassen.[4] Aber erst im letzten Jahre wurde der gesetzliche Zwang für die Gesellschaften eingeführt. Nach Finance Act. 1924, sect. 33 ist jede „company" verpflichtet, bei einer Dividendenzahlung den Dividendenscheinen, Schecks oder anderen Anweisungen eine Berechnung beizufügen, die enthalten muß: a) den Bruttobetrag, der nach Abzug der Steuer dem tatsächlich ausgezahlten Betrag entspricht; b) den Steuersatz und den dem Bruttobetrag entsprechenden Steuerbetrag; c) den tatsächlich auszuzahlenden Betrag. Auf jeden Verstoß steht eine Strafe von 10 Pfd., jedoch nicht über einen Gesamtbetrag von 100 Pfd. hinaus.

III. Die Berücksichtigung der von einer Gesellschaft in einem Dominium entrichteten Einkommensteuer erstreckt sich auch auf die persönliche Besteuerung des Gesellschafters.

Bei ihrer Anwendung auf den Gesellschafter bedürfen die aus dem vorigen Kapitel bekannten Bestimmungen einer Wiedergabe in ihrer genauen Formulierung. Diese lautet: Hat eine Person auf einen Teil ihres Einkommens, mit dem sie der englischen Einkommensteuer unterliegt, für ein Steuerjahr auch eine „Dom. income tax" entrichten müssen, so hat sie Anspruch auf eine Ermäßigung der für diesen Teil ihres Einkommens für das betr. Steuerjahr gezahlten oder zu zahlenden englischen Steuer nach einem bestimmten Satz. Dieser ist gleich dem Satz der „Dom. income tax", wenn letzterer die Hälfte der „appropriate

4. Report, 1920, par. 173.

rate" der englischen Steuer nicht überschreitet, andernfalls gleich der Hälfte der genannten „appropriate rate". Unter dieser Bezeichnung ist zu verstehen der Satz, zu welchem die betr. Person für das fragliche Jahr in England Einkommensteuer zu entrichten hat, und wenn es sich um einen Zuschlagsteuerpflichtigen handelt, ein Steuersatz, der gleich ist der Summe aus Einkommensteuer- und Zuschlagsteuersatz. Hier bedarf es ebenfalls einer Begriffserklärung. Mit dem Einkommensteuersatz (Income Tax rate) ist der Satz gemeint, der sich durch Teilung des auf das „taxable income" (Gesamteinkommen minus Abzüge für den Steuerpflichtigen, Ehefrau usw., aber ohne Berücksichtigung von Lebensversicherungsprämien und einer Ermäßigung für „Dom. income tax") zahlbaren Steuerbetrags durch dieses Einkommen ergibt. Der Zuschlagsteuersatz (Super-tax- rate) wird ermittelt durch Teilung des Betrags der Zuschlagsteuer durch denjenigen des Gesamteinkommens. Zur Erläuterung dieser Bestimmungen in ihrer Auswirkung auf den Gesellschafter mögen die folgenden Beispiele dienen:

1. Beispiel: Der in England wohnhafte Gesellschafter G. hat als Aktionär einer „British controlled company" eine (Brutto-) Dividende von 900 Pfd. bezogen. Der gesamte Gesellschaftsgewinn soll im einem Dominium erzielt und dort ebenfalls zur Einkommensteuer herangezogen worden sein. Bei einem Steuersatz in England von 4s. 6d. soll derjenige in dem Dominium 1s. 6d. auf das Pfund betragen. Da letzterer weniger als die Hälfte des englischen Steuersatzes beträgt, kann die „Dom. income tax" bei der Gesellschaft voll berücksichtigt werden, indem bei dieser ein Steuersatz von 3s. zugrunde gelegt wird.

Nehmen wir an, daß die Dividende von 900 Pfd. das Gesamteinkommen des G. bildet, so ist dieses, was die englische Steuer anlangt, an der Quelle nach einem Satz von 3s. besteuert worden. Ist G. verheiratet, so stehen ihm folgende Vergünstigungen zu: Steuerfreiheit für die ersten 225 Pfd., Belegung der nächsten 225 Pfd. mit dem halben Normalsatz (2s. 3d.) und erst der restlichen 450 Pfd. mit dem vollen Satz von 4s. 6d. Dies entspricht einer Steuer von 2531 s. 3d. Da G. aber einen Steuerabzug von 2700 s. (900 x 3 s.) erlitten hat, sind ihm 168 s. 9 d. zurückzuzahlen.

Diese 900 Pfd. sind aber bei der Gesellschaft auch noch mit einer „Dom. income tax" zum Satz von 1s. 6d. belastet worden. Die hierfür der Gesellschaft gewährte Herabsetzung der englischen Steuer ist für G. ohne Belang, da sein Steuerabzug immer noch höher war, als seiner eigenen Steuerschuld entsprach. Er kann also eine Ermäßigung seiner englischen Steuerverpflichtung (2531 s. 3 d.) beantragen. Die Grenze der Ermäßigung wird bestimmt durch die Hälfte seiner „appropriate rate". Da letztere 2531 s. 3 d. : 675 = 3 s. 9 d. beträgt, kann die volle „Dom. inkome

tax" berücksichtigt werden. Die Ermäßigung erstreckt sich aber nur auf das „taxable income" in Höhe von 675 Pfd. der Rest von 225 Pfd. trägt ja keine englische Steuer - und würde demnach 675 x 1 s. 6 d. = 1012 s. 6 d. betragen.

2. Beispiel: Dieselben Voraussetzungen wie im 1. Beispiel, nur soll G., außer der Dividende von 900 Pfd. noch andere Einkünfte in solcher Höhe haben, daß er zuschlagsteuerpflichtig ist. Seine „appropriate rate" als Grenze für die Berücksichtigung der „Dom. income tax" ist dann gleich der Summe aus „Income tax rate" und „Super-tax rate" und möge betragen 5 s. 5 d. (4 s. 4 d. + 1 s. 1 d.)

Hier hat die der Gesellschaft gewährte Ermäßigung gleichzeitig auch ihn erfaßt. Statt 4 s. 6 d. beträgt die Besteuerung an der Quelle nur 3 s. pro Pfund. Betrachtet man diese 900 Pfd. als den höchsten Teil seines Einkommens, so hätte G. auf diesen Betrag die normale Einkommensteuer zum vollen Satz von 4 s. 6 d. zu tragen, da die gewöhnlichen Vergünstigungen (Abzüge) schon anderweitig berücksichtigt sind. Da er aber eine solche nur zum Satz von 3 s. entrichtet hat, ist ihm die „Dom. income tax" bereits in voller Höhe vergütet.

3. Beispiel: Der Satz der „Dom. encome tax" soll nicht 1s. 6d. sondern 3s. betragen. Dann wird bei der Besteuerung der Gesellschaft an Stelle des Normalsatzes von 4s. 6d. ein Satz von 2s. 3d. angewendet. In den beiden vorhergehenden Beispielen würde sich jetzt folgendes ergeben:

a) Die Besteuerung des Gesamteinkommens des G. an der Quelle ist zu einem Satz von 2s. 3d. erfolgt. Der Steuerbetrag von 2025s. entspricht einer Belastung des „taxable income" (675 Pfd.) zum Satz von 3s. Da diese aber normalerweise 3s. 9d. pro Pfd. zu betragen hat (2531s. 3d.: 675) — hier zugleich die „appropriate rate —, hat sich die der Gesellschaft gegebene Ermäßigung bei G. bereits mit 9 d. pro Pfund ausgewirckt. Seine eigene Ermäßigung kann bis zur Hälfte der „appropriate rate", d. h. bis 1s. 10,5d. gehen. Mithin kann er noch die Rückerstattung von 675 x 1s. 1,5d. = 759s. 4,5d. beantragen, während die „Dom. income tax" mit 1s. 1,5d. pro Pfd. unberücksichtigt bleibt.

b) Im 2. Beispiel ist die „appropriate rate" des G. 5s. 5d. Ihm kann also hier die „Dom. income tax" bis zur Höhe von 2s. 8,5d. pro Pfd. berücksichtigt werden. Da dies bei der Besteuerung an der Quelle erst mit 2s. 3d. geschehen ist, sind ihm noch 900 x 5,5d. = 412s. 6d. zurückzuzahlen.

Um die Auswirkung dieser Regelung auf den Gesellschafter möglichst einfach darzustellen, ist in den Beispielen angenommen worden, daß der gesamte Gesellschaftsgewinn in einem Domin-

um erzielt worden ist. In vielen Fällen wird jedoch die Gesellschaft neben den aus einem Dominium bezogenen Einkünften noch solche haben, die aus in England gelegenen Quellen stammen. Damit auch in einem solchen Falle die von der Gesellschaft entrichtete „Dom. income tax" bei der persönlichen Besteuerung des Gesellschafters ihre Berücksichtigung finden kann, wird die Gesellschaft die Aufgabe haben, die verschiedenen Gewinne verhältnismäßig zu verteilen, d. h. in der Dividende des einzelnen Gesellschafters muß ein solcher Teil als mit „Dom. income tax" belastet in Erscheinung treten, als dem Verhältnis zwischen dem Gesamtgewinn der Gesellschaft und dem in einem Dominium versteuerten Teilgewinn entspricht.

Einer besonderen Erwähnung bedarf noch die 1920 eingeführte Bestimmung, daß in keinem Fall ein Steuerabzug zu einem höheren Satz erfolgen darf, als dem nach Berücksichtigung der „Dom. income tax" ergebenden eigenen Steuersatz der Gesellschaft entspricht. Diese Bestimmung ist von besonderer Bedeutung für solche Gesellschaften, bei denen ein beträchtlicher Teil des Grundkapitals auf Vorzugsaktien entfällt. In der Zeit vor 1920 hatte sich die Anschauung gebildet, daß die Ermäßigung der englischen Steuer einer Gesellschaft in Rücksicht auf eine „Dom. income tax" nicht auch den Vorzugsaktionären zugute zu kommen habe. Dieser Ansicht hatte auch das Oberhaus, kurz bevor die Neuregelung Gesetz wurde, in einer Entscheidung folgendermaßen Ausdruck gegeben: Wenn die „Dom. income tax" nicht bestände, würde so viel mehr an Gewinn aus dem Geschäftsbetrieb in dem Dominium zur Verteilung unter die Aktionäre verwendbar gewesen sein. Die Vorzugsaktionäre waren berechtigt zu ihrer Dividende von 4 %, natürlich unterworfen dem Steuerabzug. Ihr jetzt erhobener Anspruch ist ein solcher auf etwas, das über die 4 % hinausgeht. Hierzu fehlt es an jeglicher Grundlage. Der an die Gesellschaft zurückgezahlte Steuerbetrag geht in ihr Vermögen und fällt in die Dividende, die den Stammaktionären zu zahlen ist, welche sonst um den ganzen Betrag der Ausgaben für die „Dom. income tax" vermindert würde. Es sind die Stammaktionäre, auf welchen die Last der „Dom. tax" ruht, wie die aller anderen Geschäftsausgaben, und eine Rückzahlung hinsichtlich dieser Steuer muß in die Fonds der Gesellschaft gehen und so zum Besten derjenigen dienen, die die Lasten zu tragen haben.

Die Vorzugsaktionäre sind nicht berechtigt zu irgend etwas aus den Fonds der Gesellschaft, nachdem die Dividende von 4 % gezahlt worden ist.

Unter Berufung auf diese Entscheidung wurde bei Beratung der Gesetzesvorlage der Antrag gestellt, die neue Bestimmung wegen Bevorzugung der Vorzugsaktionäre zu streichen. Der Schatzkanzler wies demgegenüber darauf hin, daß die Bestimmung

ein Ergebnis der Verhandlungen mit den Vertretern der Dominien sei. Die Angelegenheit, die ein sehr schwieriges Problem darstelle, werde jedoch im Auge behalten werden[5].

Von den Gesellschaften ist versucht worden, die Anwendbarkeit der neuen Bestimmung auf Vorzugsaktien anzufechten, jedoch ohne Erfolg. So wurde am 22. X. 22 vom Court of Appeal in einem Streitfall entschieden, daß eine Gesellschaft einen Steuerabzug von der Vorzugsdividende nur zu einem solchen Satz vornehmen darf, der ihrem endgültigen englischen Steuersatz entspricht.[6]

IV. Die bisherigen Ausführungen geben ein klares Bild in Beziehung auf die Gesellschafter nur insoweit, als es sich bei ihnen um natürliche Personen handelt. Soweit die Ausführungen jedoch allgemein gehalten sind, gelten sie auch dann, wenn das Gesellschaftsmitglied selbst eine Gesellschaft ist. Auch der einer Gesellschaft als Mitglied einer anderen Gesellschaft zufallende Anteil an dem Gewinn der letzteren bedeutet für die erstere an der Quelle besteuerte Einkünfte, auf die sie selbst keine Steuer mehr zu zahlen hat. Da sie auf den vollen Betrag ihres Gesamteinkommens die Steuer nach dem Normalsatz zu tragen hat, — im Gegensatz zu einer natürlichen Person —, ist der fragliche Gewinnanteil steuerlich für sie erledigt. Selbst wenn die englische Steuer auf diesen Gewinnanteil bei der anderen Gesellschaft infolge Berücksichtigung einer „Dom. income tax" zu einem niedrigeren Satz als dem Normalsatz erhoben ist, gilt das gleiche.

Die englische Einkommensteuer erfaßt den von einer Gesellschaft erzielten Gewinn nur einmal, und zwar bei dieser. Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen den sog. Schachtelgesellschaften (holding companies) bei ihrer Besteuerung hinsichtlich der von ihnen auf ihre Beteiligung an Untergesellschaften erhaltenen Gewinnbeträge eine Vergünstigung zu gewähren ist (vgl. deutsches Körperschaftssteuergesetz § 6, Ziff. 8), besteht also nicht.

V. Bisher war von der Voraussetzung ausgegangen, daß es sich bei der Gesellschaft um eine solche mit unbeschränkter subjektiver Steuerpflicht, also um eine „British controlled" Gesellschaft, bei den Gesellschaftern um Personen „residing in England" handelt. Einzugehen bleibt noch auf den Fall, wo Mitglieder einer solchen Gesellschaft Ausländer sind, ferner auf die steuerliche Behandlung von englischen Mitgliedern einer Gesellschaft, die in England nur beschränkt steuerpflichtig ist.

Im letzteren Fall ist die ausländische Gesellschaft in England

5. P. D. Commons, 1920, vol. 132, col. 1076 ff.

6. 66. Report of the Comm. of Inl. Revenue, 1924, par. 45.

steuerpflichtig hinsichtlich aller ihrer Einkünfte, die englischen Quellen entstammen. In Beziehung auf den englischen Gesellschafter macht die Einkommensteuer einen Unterschied nach der Rechtsform der ausländischen Gesellschaft. Bei einer ausländischen „company" hat der Gesellschafter den vollen Gewinnanteil zu versteuern, ohne Rücksicht darauf, ob er ihn nach England überweisen läßt oder nicht. Dagegen hat er den Anteil an dem im Ausland gemachten Gewinn einer ausländischen „partnership" nur soweit zu versteuern, als eine Ueberweisung nach England stattfindet. Die Abschaffung dieser gewissen Bevorzugung des Partnership-Gesellschafters ist von der Royal Commission beantragt worden[7], bisher aber nicht erfolgt.

Betrachten wir in dem bisher erörterten Falle lediglich den Gewinn, den die ausländische Gesellschaft in England erzielt hat, so kann in bezug auf den englischen Gesellschafter mit Ausnahme des Partnership-Gesellschafters von einer doppelten Besteuerung dieses Gewinns gesprochen werden. Zunächst hat die Gesellschaft selbst diesen Gewinn zu versteuern. Dann tritt er aber auch als Teil der Dividende auf, die der Aktionär voll zu versteuern hat, entweder durch Abzug bei der englischen Zahlstelle oder durch direkte Zahlung. Eine Regelung zur Vermeidung dieser doppelten Besteuerung ist im Gesetz nicht vorgesehen, wäre auch wohl nicht zu empfehlen in Rücksicht auf die daraus entstehende Mehrbelastung der Steuerbehörden, die oft in keinem Verhältnis zu dem Ergebnis stehen würde. Dagegen ist durch gerichtliche Entscheidung für einen bestimmten Fall diese Möglichkeit gegeben. Es handelt sich um den Fall, wo die englische Zweigniederlassung oder Agentur zugleich Zahlstelle für die Dividende ist. In dem betr. Urteil heißt es: Die Agentur (einer ausländischen Bank) ist mit der Zahlung von Dividenden im Ver. Königreich betraut und hat die Steuer bei der Auszahlung abzuziehen. Da die Dividende nun aus dem Gesamteinkommen der Gesellschaft, das teils aus im Ver. Königreich, teils aus anderswo gewonnenem Einkommen zusammengesetzt ist, bezahlt wird, und da die Agentur auf ersteres schon Einkommensteuer als auf Einkommen aus Handel und Gewerbe im Ver. Königreich gezahlt hat, so darf ein entsprechender Abzug gemacht werden. Hiernach ergibt sich folgendes. Beträgt der Gewinn der englischen Agentur 50 000 M, so ist zunächst dieser Betrag zu versteuern. Wird der Gesamtgewinn der ausländischen Gesellschaft in Höhe von 200 000 M verteilt und entfallen davon 40 000 M auf die englischen Aktionäre, so hat die Agentur bei der Auszahlung des letzteren Betrags die auf diesen entfallende Steuer abzuziehen und abzuführen. Da jedoch 50000 M, gleich ein Viertel des Gesamt-

7. Report, 1920, par. 41, 42.

gewinns, aus dem diese 40 000 M gezahlt werden, schon versteuert sind, so bleibt auch ein Viertel dieser 40 000 M = 10 000 M frei. Statt 50 000 plus 40 000 = 90 000 M brauchen nur 80 000 M bei der Agentur versteuert zu werden[8]. Dies bedeutet für den Aktionär, daß ein solcher Teil seiner Dividende vom Steuerabzug an der Zahlstelle frei bleibt, als dem Verhältnis des englischen Gewinns der Gesellschaft zu ihrem Gesamtgewinn entspricht.

Was schließlich die ausländischen Mitglieder einer in England steuerpflichtigen Gesellschaft anbetrifft, so nehmen sie an den den natürlichen Personen in England gewährten steuerlichen Vergünstigungen nicht teil. Dies mag ohne weiteres als selbstverständlich erscheinen; jedoch gab es eine lange Zeit, wo dies nicht so war. Die Befreiungs- und Ermäßigungsbestimmungen galten damals auch für den ausländischen Gesellschafter. Zunächst verlangte die Steuerbehörde von dem Ausländer eine Deklaration auch seines im Ausland entstandenen Einkommens. Erst wenn sein Gesamteinkommen aus Inland und Ausland die Grenze nicht erreichte, konnte er Befreiung erlangen. Durch Gerichtsentscheidung von 1866 wurde aber festgestellt, daß für den Ausländer nur sein in England entstandenes Einkommen in Betracht kommen könne und daß er darauf dieselben Vergünstigungen genieße wie der Inländer. Hiernach wurde über 40 Jahre verfahren. In immer steigendem Umfange wurden die Vergünstigungen von den Ausländern in Anspruch genommen; betrug die Zahl der Reklamationen 1887 erst 1000, so war sie 1903 auf 20 000 gestiegen[9]. Erst 1910 wurden die Ausländer von der Steuerbefreiung und den Ermäßigungen ausgeschlossen.

C. Gesellschaft und „Super-tax".

1. Die Zuschlagsteuer ist eine progressive Steuer auf denjenigen Teil des Gesamteinkommens einer natürlichen Person, der einen bestimmten Betrag (z. Z. 2000 Pfd.) überschreitet. Handelt es sich bei einer solchen Person um ein Mitglied einer Erwerbsgesellschaft, so gehören natürlich auch die Einkünfte aus dieser Mitgliedschaft zum Gesamteinkommen im Sinne der „Supertax". Wie wir gesehen haben, wird jedoch je nach der Gesellschaftsform ein Unterschied gemacht in der steuerlichen Bemessung dieser Einkünfte. Als solche gilt bei dem Mitglied einer „partnership" der Anteil an dem ganzen erzielten Gewinn der Gesellschaft, ob dieser ausgeschüttet wird oder nicht. Bei dem Mitglied einer „company" dagegen wird als dessen Ein-

8. Hertz, Besteuerung der Ausländer in der englischen Einkommensteuer, 1910, S. 69.

9. s. Hertz, a. a. O. S. 72 ff.

künfte nur den Anteil an dem tatsächlich ausgeschütteten Gesellschaftsgewinn behandelt. In Beziehung auf die normale Einkommensteuer ist diese unterschiedliche Behandlung für den Fiskus ohne wesentliche Bedeutung; auch der nicht ausgeschüttete Gewinn einer „company" wird ja bei dieser mit dem Normalsteuersatz belegt. Das gleiche läßt sich aber nicht von der Zuschlagsteuer sagen.

Im Gegensatz zu dem Gesellschafter einer „partnership" hat das Mitglied einer „company" auch in der Deklaration seines Gesamteinkommens für die „Super-tax" nur seinen Anteil an dem tatsächlich ausgeschütteten Gesellschaftsgewinn anzugeben. Es ist also gewissermaßen solchen Gesellschaften an die Hand gegeben, durch entsprechende Gewinnverteilung den für die Zuschlagsteuer in Betracht kommenden Teil ihres Gewinns zu bestimmen. Dieser steuerliche Vorteil mußte bald nach Einführung der „Super-tax" erkannt und ausgenutzt werden, besonders bei der verhältnismäßigen Leichtigkeit, mit der in England solche Gesellschaften gegründet werden können. Ein Einzelunternehmer unterliegt mit seinem gesamten Geschäftsgewinn der Zuschlagsteuer. Wenn er aber sein Geschäft in eine „limited company" einbringt, in der er praktisch die vollständige Kontrolle ausüben und deren ganzer Gewinn ihm tatsächlich zuwachsen kann, hat er persönlich in bezug auf diesen Geschäftsbetrieb außer einer etwaigen Vergütung, die er als Direktor bezieht, nur den Betrag zu deklarieren, den er an Dividende erhält, während er mit dem nicht ausgeschütteten Gewinn der Zuschlagsteuer entgeht.

Löst er diese sog. „one-man company" zu einem in seinem Belieben stehenden Zeitpunkt auf, so fallen ihm die von der Gesellschaft angesammelten Reserven als ein Betrag zu, auf den er keine Zuschlagsteuer getragen hat. Auch während des Bestehens der Gesellschaft kann der nicht als Dividende verteilte Gewinn für persönliche Zwecke verwendet werden, ohne daß solche Beträge beim Gesellschafter steuerpflichtig sind. Die geschieht in der Form von bei der Gesellschaft aufgenommenen Darlehen, die natürlich in der Regel nicht zurückgezahlt werden. Als ein weiteres Mittel, die Zuschlagsteuer zu umgehen, erwies sich auch die Ausgabe von sog. Gratisaktien (bonus shares). Hinsichtlich dieser hat der Court of Appeal in einer Entscheidung vom 3. V. 20 die Steuerfreiheit des Empfängers festgestellt. Gelegentlich einer Anfrage im Unterhaus wegen dieser Entscheidung kam zur Sprache, daß über 100 Mill. Pfd. auf diese Art seit Kriegsbeginn verteilt worden seien[10]. Auch die Anrufung des

10. P. D. Commons, 1920, vol. 129, col. 49.

House of Lords hat der Steuerbehörde nichts geholfen. Nach der Entscheidung vom 3. VI. 21 sind „bonus shares" bei den Gesellschaftern der „Super-tax" nicht unterworfen. Da die Gesellschaft die Ausschüttung eines Teils ihres Gewinns in dieser Form beschlossen hat, wozu sie auf Grund ihrer Satzung berechtigt ist, haben die Aktionäre nicht die Wahl, an Stelle der Gratisaktien Barzahlung zu verlangen[11]

Je mehr diese Umgehung der Zuschlagsteuer an Umfang zunahm, um so mehr mußte auch die Notwendigkeit auftreten, ihr zu begegnen, und zwar sowohl im Interesse des Fiskus wegen des Steuerausfalls als auch in dem der steuerlichen Gerechtigkeit überhaupt. Die Royal Commission von 1919 hielt zwei Wege für gegeben. Entweder man ändert das Gesetz dahin, daß die nicht ausgeschütteten Gewinne einer „company" für die Zwecke der „Super-tax" als Einkünfte der einzelnen Gesellschafter entsprechend der Höhe ihrer Gesellschaftsanteile behandelt werden, oder man unterwirft diese Gewinne einer besonderen Ausgleichssteuer (counter-balancing tax). Eine allgemeine Anwendung einer dieser beiden Lösungen würde jedoch beträchtlichen Einwendungen offenstehen und Fälle treffen, in denen kein Grund vorliegt, die Absicht einer Steuerumgehung anzunehmen. Empfohlen wurde, daß, wenn die Steuerbehörde der Ueberzeugung ist, daß der Gewinn einer „company" oder ein Teil davon nicht ausgeschüttet worden oder in der Form von „bonus shares" zur Verteilung gekommen ist zwecks Vermeidung oder Verminderung der Steuerpflicht der Gesellschafter in bezug auf die Zuschlagsteuer, das Einkommen dieser Gesellschafter behandelt werden soll, als wenn der Gewinn oder der Teil desselben tatsächlich als gewöhnliche Dividende verteilt worden wäre[12].

In der Finance Bill 1922 brachte die Regierung auch einen Vorschlag in Anlehnung an die Empfehlung der Kommission ein. Wurde das zugrunde liegende Prinzip auch ohne weiteres anerkannt, so war doch der Regierungsvorschlag in seinen Einzelheiten schon bei der ersten Beratung einer so starken Kritik ausgesetzt, daß er zurückgezogen und ein ganz neuer Entwurf vorgelegt wurde. Auch dieser wurde erst nach längerer Erörterung und verschiedenen Aenderungen verabschiedet.[13]

11. 65. Report of the Comm. of Inl. Reveneue, 1923, S. 108 ff.

Ein halbes Jahr später wurde von einem anderen Gericht (King's Bench Division, 7. XII. 21) entschieden, daß von einer Gesellschaft aus ihrem Gewinn erworbene Anteile einer anderen Gesellschaft (stock in another company), die sie als Dividende verteilt hat, von ihren Gesellschaftern als „income and not as capital" empfangen worden sind.

12. Report, 1920, par. 575.

13. vgl. P. D. Commons, 1922, vol. 153, col. 1961 ff.; vol. 155, col. 1221 ff. 1867 ff.; vol. 156, col. 1507 ff.

II. Section 21 des Finance Act, 1922, gibt selbst als ihren Zweck an die Verhinderung der Umgebung der „Super-tax" durch die Zurückhaltung von Gewinnen einer „company" von der Ausschüttung, welche sonst (otherwise) ausgeschüttet worden wären. Sie bestimmt, daß die Steuerbehörde, wenn nach ihrer Ansicht eine unter diese Bestimmung fallende Gesellschaft innerhalb einer angemessenen Zeit nach Aufstellung der Abschlußrechnung nicht einen „reasonable" Teil ihres Einkommens von allen Quellen für die betr. Rechnungsperiode ausgeschüttet hat in einer Weise, daß der ausgeschüttete Betrag in die von den Gesellschaftern für die Zuschlagsteuer aufzustellenden Gesamtdeklarationen aufgenommen werden muß, anordnen darf, daß das genannte Einkommen der Gesellschaft gehalten werden soll für das Einkommen der Mitglieder, wobei der Betrag des ersteren verhältnismäßig auf die Mitglieder zu verteilen ist. Bei der Bestimmung, ob ein „reasonable" Teil des Einkommens der Gesellschaft ausgeschüttet worden ist oder nicht, soll die Steuerbehörde aber nicht nur die laufenden Bedürfnisse des Betriebs in Betracht ziehen, sondern auch solche Erfordernisse berücksichtigen, die für die Erhaltung und Entwicklung des Geschäfts nötig oder ratsam sind.

Die hauptsächlichsten Einzelheiten der Regelung sind folgende:

1. Getroffen wird von der Bestimmung eine „company"
   a) die nach dem 5. April 1914 registriert worden ist, und
   b) in welcher die Zahl der Mitglieder nicht mehr als 50 beträgt[14], und
   c) die keine Aktien auf Grund einer öffentlichen Aufforderung zur Aktienzeichnung ausgegeben hat,[14] und
   d) die unter der Kontrolle von nicht mehr als 5 Personen steht.

Bei der Feststellung der Mitgliederzahl ist auszuscheiden ein Aktienbesitzer, der ein Treuhändler oder „nominee" einer Person ist, die noch anderweitig an der Gesellschaft beteiligt ist, ferner ein solcher in der Person eines „employee" der Gesellschaft, oder wo es sich um die Ehefrau oder das unverheiratete Kind eines Aktionärs handelt.

Eine Gesellschaft wird von Personen kontrolliert, in deren Händen (oder in denen ihrer Verwandten oder „nominees„) die Mehrheit der Stimmen oder Anteile sich befindet oder welche die Kontrolle auf irgendeine andere Weise in Händen haben. „Nominee" bedeutet eine Person, die das Stimmrecht nach den Anweisungen einer anderen Person auszuüben hat oder die Aktien

14. Die Merkmale unter b) u. c) sind Bedingungen für die seit 1907 zugelassenen „private companies".

für eine andere Person hält. Der Ausdruck „employee" soll nicht umfassen einen „governing direktor, managing director, or director". Unter „Verwandten" sind zu verstehen Ehemann oder -frau, Vorfahr, Nachkomme, Bruder oder Schwester. Personen in „partnership" und solche, die beteiligt sind an dem Nachlaß einer verstorbenen Person oder an einem unter Verwaltung stehenden Vermögen (held on a trust), sollen wie eine einzige Person behandelt werden.

2. Die Steuerbehörde ist berechtigt, folgende Unterlagen von einer Gesellschaft, die sie für unter Sect. 21 fallen hält, zu fordern: a) Eine Feststellung des tatsächlichen Einkommens von allen Quellen, zusammen mit einer Abschrift des Rechnungsabschlusses und solchen Einzelheiten, wie sie die Behörde hinsichtlich des Einkommens billigerweise verlangen kann; b) Angabe der Adressen aller Mitglieder für die betr. Rechnungsperiode und der Einzelheiten über die bezüglichen Anteile.

Um jedoch den Gesellschaften ein unnötiges Eindringen der Steuerbehörde in ihre Verhältnisse zu ersparen, ist folgendes vorgesehen. Wo der Rechnungsprüfer einer Gesellschaft Mitglied einer eingetragenen Vereinigung von Revisoren (society of accountants) ist, können die Direktoren diesem eine Erklärung an Eides Statt übergeben, die sich bezieht: a) auf den Betrag, den sie als für die Zurückbehaltung im Geschäft erforderlich angesehen haben bezw. ansehen; b) auf den Betrag, der ausgeschüttet worden bezw. zur Ausschüttung vorgeschlagen ist. Die Erklärung hat die Angabe zu enthalten, die dem Revisor ermöglichen, sich ein Urteil zu bilden, ob der Dividendenbetrag unter Berücksichtigung der oben genannten Erfordernisse einen „reasonable" Teil des Gesellschaftseinkommens darstellt. Erklärung der Direktoren und Bescheinigung des Rechnungsprüfers sind der Steuerbehörde einzureichen, welche, wenn sie nicht einen Grund hat, die in der Erklärung der Direktoren enthaltenden Angaben für mangelhaft zu halten, keine weiteren Schritte unternehmen soll.

Jede Person, auf deren Namen Gesellschaftsanteile eingetragen sind, hat auf Verlangen der Steuerbehörde anzugeben, ob sie der beneficial owner", d. h. derjenige ist, der ein wirkliches Interesse an dem Gesellschaftsvertrage hat. Andernfalls ist der Name der Person anzugeben, für die die Anteile gehalten werden. Auf Verstoß gegen diese Bestimmung steht eine Strafe in Höhe des doppelten Betrags derjenigen Zuschlagsteuer, die sich bei einer Besteuerung nach dem höchsten Satz hinsichtlich des auf die betr. Anteile entfallenden Gewinnanteils ergeben würde.

3. Das wirkliche Einkommen der Gesellschaft von allen Quellen für die betr. Rechnungsperiode (Geschäftsjahr) ist nach den Bestimmungen der Income Tax Acts zu berechnen. Gibt die Ge-

sellschaft keine genügenden Unterlagen, so kann die Steuerbehörde das Einkommen nach ihrem Ermessen feststellen.

Die Verteilung des Gesamteinkommens der Gesellschaft auf die einzelnen Gesellschafter im Verhältnis ihrer Anteile hat durch die Steuerbehörde zu erfolgen. Der auf das einzelne Mitglied entfallende Betrag soll für die Zwecke der Zuschlagsteuer als dessen Einkünfte aus dieser Mitgliedschaft angesehen werden, ist in der — gegebenenfalls neu angeforderten — Gesamtdeklaration aufzuführen und soll als der höchste Teil seines Gesamteinkommens behandelt werden. Als Zeitpunkt des Empfangs gilt derjenige des Rechnungsabschlusses.

Die Veranlagung zur Zuschlagsteuer unter dieser Regelung ist zunächst dem einzelnen Gesellschafter zuzustellen. Erst wenn sich dieser nicht binnen 28 Tagen zur Entrichtung der Steuer bereit erklärt hat, ist die Veranlagung der Gesellschaft zu übermitteln, die dann steuerpflichtig wird. Ein Rückgriffsrecht gegen die Gesellschaft bleibt auch dann vorbehalten, wenn der Gesellschaften die versprochene Zahlung nicht leistet.

Ein nicht ausgeschütteter Gewinn, der zur Zuschlagsteuer herangezogen worden ist, soll bei späterer Ausschüttung in bezug auf diese Steuer nicht als Einkünfte angesehen werden. Hat ein Gesellschafter in Hinsicht auf hier in Betracht kommende Einkünfte bereits anderweitig Zuschlagsteuer entrichtet — also hinsichtlich der erhaltenen Dividende —, so wird ihm diese hier entsprechend angerechnet bezw. zurückgezahlt, um eine Doppelbesteuerung auszuschließen.

4. Der Gesellschaft als solcher sind folgende Rechtsmittel gegeben:

a) Gegen eine Anordnung der Steuerbehörde, daß der nicht ausgeschüttete Gewinn bei den Gesellschaftern zur Zuschlagsteuer herangezogen werden soll, steht der Gesellschaft zunächst die Berufung zu. Gibt sie sich mit dem Berufungsentscheid nicht zufrieden, so kann sie die Ueberweisung an ein Schiedsgericht[15] beantragen. Dessen Entscheidung soll eine endgültige sein, jedoch steht auch der Gesellschaft das „statement in point of law" vor den ordentlichen Gerichten zu.

b) Die Steuerbehörde hat der Gesellschaft von der erfolgten Verteilung des Betrags des gesamten Gesellschaftsgewinns auf die Mitglieder Nachricht zu geben. Auch gegen diesen Bescheid kann die Gesellschaft die gewöhnlichen Rechtsmittel anwenden.

III. Wie der Schatzkanzler betonte, wird das neue Besteuerungsverfahren nur in solchen Fällen zur Anwendung kommen, wo ersichtlich ist, daß der zur Reserve genommene Betrag übermäßig hoch ist (entirely unreasonable). Es ist nicht beabsichtigt,

15. das gleiche wie für die Regelung von Abschreibungsfragen.

den Gesellschaften gewissermaßen vorzuschreiben, welcher Betrag zurüchbehalten werden soll. Getroffen werden sollen nicht die Fälle, bei denen die Ansichten über die Höhe dieses Betrags etwas voneinander abweichen, sondern nur die bezeichneten außerordentlichen. In einem solchen Falle soll die Gesellschaft sozusagen zur Strafe für ihr Verhalten als eine „private firm" (Einzelunternehmer oder partnership) in bezug auf die Zuschlagsteuer behandelt werden. Auf diese Erklärung hin wurde ein Antrag, als den zu verteilenden Betrag nur den Gesamtgewinn nach Abzug der für die Entwicklung des Geschäfts erforderlichen Beträge zu bestimmen, abgelehnt.

Die Vorschrift trifft nur solche Gesellschaften, die seit dem 5. IV. 14 registriert worden sind. Ursprünglich hatte die Regierung den 5. IV. 09 vorgesehen, weil in diesem Jahre die „Supertax" in Wirkung trat, gab aber einem Antrag mit der Begründung, daß bis 1914 wohl keine Gesellschaften mit der Absicht der Umgehung der Steuer gegründet worden seien, nach. Im Interesse des zugrunde liegenden Prinzips wäre besser gewesen, diese Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Verfahrens überhaupt wegzulassen. Warum sollen ältere Gesellschaften, bloß weil sie zu einer Zeit gegründet sind, wo noch kein Grund zu einer Steuerumgehung bestand, eine Bevorzugung genießen? Auch sie werden doch nach Möglichkeit versuchen, ihre Gewinne der Zuschlagsteuer zu entziehen. Ihre Ausnahmestellung kann geradezu als ein Privileg hierfür angesehen werden.

Das Gesetz bestimmt, daß der Begriff „member" umfassen soll jede „person", die einen Anteil am Grundkapital besitzt oder am Gewinn beteiligt ist. Der letztere Ausdruck umfast nun in der englischen Gesetzessprache sowohl natürliche wie juristische Personen, im Gegensatz zu „individual". Demnach gilt als ein unter die Bestimmung fallendes Mitglied einer „company" auch eine andere „company", die Anteile der ersteren Gesellschaft besitzt. Verfahrensvorschriften für diesen Fall gibt das Gesetz nicht. Eine Heranziehung der zweiten Gesellschaft mit dem auf sie entfallenden Anteil am Gewinn der ersteren Gesellschaft zur Zuschlagsteuer würde sich mit den Bestimmungen dieser Steuer nicht gut vereinbaren lassen. Dieser Punkt ist jedoch weniger wichtig, da die Steuer letzten Endes von der ersten Gesellschaft getragen wird. Bedeutender ist die Frage, wie die Zuschlagsteuer auf den auf die zweite Gesellschaft entfallenden Gewinnanteil zu berechnen ist. Eine Feststellung des Gesamteinkommens der zweiten Gesellschaft unter Einbeziehung des in Frage stehenden Gewinnanteils und die Belegung des letzteren als den höchsten Teil des ersteren mit der entsprechenden Zuschlagsteuer würde wiederum dem Sinne der Steuer nicht entsprechen. Es bleibt noch die Möglichkeit, den auf den Gewinnanteil der zweiten Ge-

sellschaft entfallenden Zuschlagsteuerbetrag derart zu bestimmen, daß die Mitglieder der Gesellschaft an ihre Stelle treten, d. h. daß der Gewinnanteil in seinen verhältnismäßigen Unterteilen als Einkünfte der Mitglieder behandelt und die Zuschlagsteuer entsprechend den persönlichen Einkommensverhältnissen der Mitglieder berechnet wird.

Die Bestimmungen sind erst im Steuerjahr 1923/24 in Kraft getreten. Nähere Angaben über die Fälle, in denen sie Anwendung gefunden haben, insbesondere über das Verfahren in den Fällen, in denen es sich bei Mitgliedern einer solchen Gesellschaft selbst um „companies" handelte, waren noch nicht zu erlangen[16]. Der Schatzkanzler schätzte s. Z. das Steueraufkommen im ersten Jahr auf ca. 400 000 Pfd.

Im Unterhaus wurde 1924 beantragt, das Gesetz von 1922 dahin zu ändern, daß, wenn von der Steuerbehörde festgestellt worden ist, daß eine Gesellschaft nicht einen „reasonable" Teil ihres Gesamtgewinns als Dividende verteilt hat, nicht der Gesamtgewinn zur Zuschlagsteuer herangezogen werden soll, sondern nur ein „reasonable" Teil desselben[17]. Zur Begründung wurde angeführt, daß nach den bisherigen Bestimmungen im Einzelfall eine sehr große Härte insofern eintreten kann, als die Steuerbehörde nur zu der Feststellung befugt ist, daß eine angemessene Gewinnausschüttung nicht stattgefunden hat. Hat sie diese Feststellung getroffen, so darf sie nicht den nach ihrer Ansicht einer angemessenen Gewinnausschüttung entsprechenden Teil des Gesamtgewinns zur „Super-tax" heranziehen, sondern ist gezwungen, dies mit dem gesamten Gesellschaftsgewinn zu tun. Der Vorstand der Gesellschaft wird z. Z. der Gewinnverteilung häufig nicht imstande sein, die Entwicklung der Verhältnisse so zu überblicken, wie dies zu dem bedeutend später liegenden Zeitpunkt der Nachprüfung durch die Steuerbehörde möglich ist. Selbst wenn er dann mit der Behörde übereinstimmt in der Höhe des einer angemessenen Gewinnausschüttung entsprechenden Betrags, muß letztere den Gesamtgewinn erfassen. Ein bestimmter Härtefall konnte jedoch von den Antragstellern nicht angeführt werden.

Demgegenüber konnte der Schatzkanzler darauf hinweisen, daß trotz der kurzen Zeit, in der die Bestimmung in Geltung ist, diese bereits in etwa hundert Fällen angewendet wurde, ohne daß sich wesentliche Schwierigkeiten ergeben hätten. Die vorgeschlagene Aenderung würde gerade den Zweck der Bestimmung, der Umgehung Einhalt zu tun, ganz bedeutend schwächen. Besser sei es, die Erfahrungen eines weiteren Jahres abzuwarten, bevor irgendeine Aenderung vorgenommen wird. Der Antrag wurde daraufhin zurückgezogen.

16. Der letzte Report of the Comm. of Inl. Revenue von 1924 umfaßt erst das Finanzjahr 1922/23.

17. P. D. Commons, 1924, vol. 175, col. 2059 ff.; vol,

Achtes Kapitel.
Schlußbetrachtung.

Hervorzuheben ist die Gleichförmigkeit, die in der Behandlung der Einkünfte der Erwerbsgesellschaften durch die „Income Tax" herrscht. Einmal tritt diese darin hervor, daß bei allen Arten der Gesellschaften ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Gesellschaftsgewinn grundsätzlich von der Steuer bei der Gesellschaft selbst erfaßt wird. Dann kommt sie zum Ausdruck bei der persönlichen Besteuerung der Gesellschafter. Bei dieser gelten ohne Rücksicht auf die Gesellschaftsform die Gewinnanteile als an der Quelle besteuerte Einkünfte, d. h. die von der Gesellschaft entrichtete Steuer kommt den Gesellschaftern entsprechend der Höhe der Gewinnanteile zugute. Auch der Gewinn von Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit wird nur einmal mit der Einkommensteuer belastet. Zwar wird der gesamte Gewinn bei der Gesellschaft mit einer Steuer nach dem Normalsatz belegt, seine endgültige Belastung erfährt er aber erst in seinen Teilen bei den Gesellschaftsmitgliedern, wo eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des einzelnen Gesellschafters stattfindet unter Anrechnung der bei der Gesellschaft erhobenen Steuer. Dieses Prinzip, den Gesellschaftsgewinn endgültig als Einkünfte der Gesellschafter zu belasten, kommt bei den „companies" insofern nicht ganz zur Durchführung, als aus steuertechnischen Gründen ein nicht ausgeschütteter Betrag bei den Gesellschaftern nicht berücksichtigt wird und somit bei der Gesellschaft mit dem Normalsatz belastet bleibt. Andererseits kann aber als eine Vervollkommnung der Durchführung angesehen werden die Schaffung der Möglichkeit, nicht ausgeschüttete Gewinne entsprechend der Leistungsfähigkeit der einzelnen Gesellschafter zur Zuschlagsteuer heranzuziehen, ferner die Regelung der Steuerermäßigung hinsichtlich einer von der Gesellschaft entrichteten „Dominion income tax", die sich auch auf den Gesellschafter selbst erstreckt. Zu einer Durchbrechung des Prinzips und damit zu einer Doppelbesteuerung kam es 1920 durch die Einführung der „Corporation Profits Tax". Diese Sondersteuer auf die Einkünfte der Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit wurde jedoch 1924 wieder aufgehoben.

Hinsichtlich des Umfangs der subjektiven Steuerpflicht einer Erwerbsgesellschaft ist entscheidend, ob die oberste Leitung und Kontrolle in England ausgeübt wird oder nicht. Ersterenfalls unterliegt sie der unbeschränkten, d. h. sich auf ihre gesamten Einkünfte erstreckenden Steuerpflicht. Im zweiten Fall ist sie nur mit ihren Einkünften aus irgendwelchen englischen Quellen steuerpflichtig. Von den die Besteuerung der ausländischen Gesellschaften regelnden Bestimmungen, die auf einen ziemlichen Grad der Vollkommenheit gebracht sind, verdient besondere Beachtung diejenige, mit Hilfe derer es möglich ist, auch solche Gewinne ausländischer Gesellschaften zu erfassen, die durch Vereinbarungen mit von diesen kontrollierten englischen Gesellschaften entstehen, ohne daß erstere eine gewerbliche Tätigkeit „in" England ausüben.

Die Regelung der objektiven Steuerpflicht steht unter dem Einfluß des Prinzips der Besteuerung an der Quelle. Dementsprechend dürfen bestimmte Leistungen an Dritte, die für diese Einkünfte bedeuten, grundsätzlich bei der Berechnung des zu versteuernden Betrags nicht abgesetzt werden. Andererseits bleiben Einnahmen, die schon bei einem Dritten von der Steuer erfaßt worden sind, außer Ansatz. Die durch solche das eigene Einkommen vermindernden Leistungen an Dritte zunächst eintretende Mehrbelastung findet ihren Ausgleich durch Abwälzung des entsprechenden Steuerbetrags auf den Leistungsempfänger. In der Berücksichtigung der sog. Werbungskosten sind ziemliche Fortschritte gemacht; vor allem in der Frage der Abschreibungen gilt es aber noch manches nachzuholen.

Ein ziemlich buntes Bild bietet sich bei der Steuerbemessungsgrundlage. Beschränkt man sich auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so begegnet man einer Veranlagung nach dem Gewinn des Vorjahrs, einer solchen nach dem Durchschnittsgewinn der fünf vorhergehenden Jahre und schließlich einer nach dem Dreijahrsdurchschnitt. Aber selbst bei Unternehmungen ganz gleicher Art herrscht kein einheitliches Veranlagungsverfahren. So werden englische Eisenbahnunternehmungen nach dem Gewinn des Vorjahrs, ausländische dagegen nach dem Dreijahrsdurchschnitt veranlagt. Hier ein einheitliches Veranlagungsprinzip zu schaffen, sollte wirklich einer der nächten Aufgaben sein. Käme es dabei zu einer Abschaffung des „average system", so würde damit eine Reihe Veranlagungsvorschriften von selbst hinfällig werden, die lediglich diesem Verfahren ihr Bestehen verdanken und als deren Nachteile sich nennen lassen: Steuerausfall, Mehrbelastung der Steuerbehörden durch Veranlagungsberichtigungen, gewisse Durchbrechung des Prinzips der gleichmäßigen Besteuerung insofern, als ein Unternehmer für einen bestimmten Zeitraum nach Beginn und für einen solchen vor Einstellung seines Betriebs die

in dieser Zeit tatsächlich erzielten Gewinne zu versteuern hat, ein anderer aber weniger.

Ziemlich neuen Datums sind in der Einkommensteuerorganisation die Schiedsgerichte. Sie bedeuten die Heranziehung von erfahrenen Fachleuten in der Form selbständiger Ausschüsse zur Entscheidung bestimmter Fälle, in denen eine Beurteilung durch Sachverständige an sich schon geboten erscheinen mag. Diese Einrichtung hat sich bei der Kriegsgewinnsteuer sehr gut bewährt. 1918 wurde das für diese Steuer errichtete Schiedsgericht auch auf die Einkommensteuer übernommen, und zwar zur Festsetzung von Abschreibungssätzen. Es setzt sich zum Teil aus Geschäftsleuten, zum Teil aus Bücherrevisoren zusammen, mit einem Juristen als Vorsitzenden. Die Mitglieder werden vom Schatzamt unter Mitwirkung der Handelskammern ernannt. Die Besetzung war z. B. 1919: 9 Bücherrevisoren, 3 Bankiers, 19 Kaufleute und Fabrikanten, 1 Jurist, 1 Bauunternehmer, 1 Reeder, 1 Bergfachmann und 1 Versicherungsunternehmer[1]. Das Schiedsgericht wurde 1922 zur zweiten Berufungsinstanz erklärt für Fälle, bei denen es sich um die Heranziehung der nicht ausgeschütteten Gewinne zur „Super-tax" handelt. Außerdem besteht für eine ausländische Gesellschaft oder ihren englischen Vertreter die Möglichkeit der Anrufung eines Schiedsrichters oder Schiedsgerichts — ebenfalls vom Schatzamt ernannt — zur Feststellung des Prozentsatzes vom Umsatz, der als Steuermemessungsgrundlage anzunehmen ist. In den Fällen, in denen eine Anrufung der ordentlichen Gerichte so gut wie keinen Erfolg verspricht, weil die betr. Feststellung an sich dem billigen Ermessen der Steuerbehörde überlassen ist (im obigen ersten und dritten Fall), gibt die Einführung des Schiedsgerichtsverfahrens dem Steuerpflichtigen eine gewisse Sicherheit insofern, als er durch einen Sachverständigenausschuß eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Feststellung erlangen kann, der sich auch die Steuerbehörde zu fügen hat. Ist das Schiedsgericht als Berufungsinstanz zwischen Steuerbehörde und den ordentlichen Gerichten eingeschoben (im zweiten Fall), so wird seine Entscheidung in den meisten Fällen den Abschluß des Streitverfahrens bedeuten. Steuerbehörde wie Steuerpflichtiger werden sich in der Regel mit ihr zufrieden geben, denn das Urteil eines solchen Sachverständigenausschusses wird auch von dem ordentlichen Gericht entsprechend gewürdigt werden. Mit einer weiteren Ausgestaltung des Schiedsgerichtsverfahrens dürfte daher wohl zu rechnen sein.

Wegen ihrer Organisation (Zusammensetzung aus einer Reihe voneinander unabhängiger Teilsteuern mit eigenem Steuerobjekt)

---

1. Büchner, Die engl. Kriegsgewinnbesteuerung, Fin. Archiv 1922, S. 174.

ist die englische Einkommensteuer als ein System von Ertragssteuern mit einkommensteuerartigen Momenten bezeichnet worden. Das charakteristische Merkmal der Ertragssteuern besteht darin, daß bei ihnen die Leistungsfähigkeit einer Person nicht nach dem in einer Einheit zusammengefaßten Einkommen, sondern nach den einzelnen Erträgen getroffen wird, aus denen sich das Einkommen zusammensetzt[2] Nach ihrer Umgestaltung 1803 stellte sich die „Income Tax" tatsächlich als ein erschöpfendes Ertragssteuersystem dar. Die einzelnen Teilsteuern hatten ihr besonderes Steuerobjekt, dargestellt durch die verschiedenen Ertragsarten. Mit dem Fortfall der Gesamtdeklaration war das Einkommen als einheitliches Steuerobjekt aufgegeben worden. Aber schon bei der Umgestaltung der Steuer sind einkommensteuerartige Momente festzustellen, und zwar in der Steuerbefreiung und den -ermäßigungen. Diese waren nur zuständig für kleinere Einkommen; es bedurfte also zu ihrer Gewährung der Zugrundelegung der Gesamtheit der Erträge oder Einkünfte einer Person. Wie im vorigen Kapitel gezeigt wurde, ist das Befreiungs- und Ermäßigungssystem nach und nach so ausgebaut worden, daß der Kreis der nach ihrem „Einkommen" besteuerten Personen ein immer größerer wurde. Seit der Regelung von 1920 kann bei allen Einkommensempfängern die endgültige Besteuerung auf der Grundlage des gesamten Einkommens erfolgen. Man wird auch wohl ebensogut sagen können, daß dies tatsächlich der Fall ist. Wenn auch für die Einkommensteuer im engeren Sinne kein Gesamtdeklarationszwang und für die Zuschlagsteuer nur ein solcher bei Einkommen über 2000 Pfund besteht, so wird doch wohl kaum jemand auf die sehr erheblichen steuerlichen Vorteile verzichten, um der Deklaration seines gesamten Einkommens zu entgehen. Die anfangs nur verhältnismäßig wenig hervortretenden einkommensteuerartigen Momente haben sich im Laufe der Zeit bis zu einem solchen Grad entwickelt, daß man heute der „Income Tax" wohl mit demselben Recht, mit dem man sie früher als ein System von Ertragssteuern mit solchen Momenten bezeichnete, den Charakter einer allgemeinen Einkommensteuer beilegen kann. Das System der Teilsteuern mit ihrem ertragssteuerartigen Charakter ist zwar beibehalten worden, dürfte aber gegenüber der Wirkung der Gesamtsteuer als solcher in den Hintergrund treten.

---

2. Eheberg, Finanzwissenschaft, 18. u. 19. Aufl. S. 233,

Zweiter Teil.

Die „Corporation Profits Tax".

Neuntes Kapitel.
Geschichte der Steuer.

I. Die durch den Krieg verursachte große Mehrbelastung des Staatshaushalts zwang dazu, die Kriegsgewinnsteuer vorläufig noch beizuhalten. Da sich diese Steuer als eine ganz erhebliche Einnahmequelle erwiesen hatte, wurde auch der Gedanke einer „permanent profits tax" erwogen. Schon am 30. IV. 19 bezeichnete der Schatzkanzler es als seine erste Aufgabe, eine Form zu finden, in der man die Geschäftsgewinne zu einer besonderen Leistung heranziehen könne, jedoch unter Vermeidung der Unzuträglichkeiten, denen die bestehende „Excess Profits Duty" unterliegt.[1]

Nachdem der Schatzkanzler in seiner Budgetrede vom 19. IV. 20 die Erhöhung der Kriegsgewinnsteuer von 40 auf 60 % für das Finanzjahr 1920 21 begründet hatte, fuhr er fort: „Aber während ich denke, daß diese Vorschläge nicht nur gerechtfertigt, sondern auch erforderlich sind unter den herrschenden anormalen Bedingungen, so glaube ich doch, daß die Steuer als solche — wie ihre Vorbedingungen — anormal und vorübergehend in ihrem Charakter ist oder sein sollte. Ich schlage daher vor, eine neue Steuer einzuführen, die z. Z. neben der Kriegsgewinnsteuer erhoben werden soll, die aber — entweder in der von mir vorgeschlagenen oder in abgeänderter Form — später einen Ersatz für die Kriegsgewinnsteuer bilden soll. Die Art dieser neuen Steuer, einer dauernden Steuer, ist Gegenstand genauester Untersuchungen gewesen. Ich sandte, wie ich kürzlich im Unterhaus sagte, eine Kommission nach Kanada und der Union zur Untersuchung der Arten der in diesen Ländern eingeführten Gewinnsteuern, damit wir uns ein Vorbild an der dortigen Praxis und Erfahrung nehmen könnten. Die Resultate dieser Untersuchungen und die unabhängigen Nachforschungen in diesem Lande waren nicht dazu angetan, die Schwierigkeiten zu über-

1. P. D. Commons, 1919, vol. 105, col. 781.

winden, die sich uns boten, als wir zum ersten Male daran gingen, Gewinne über einen bestimmten Prozentsatz des investierten Kapitals zu besteuern, und sie haben uns nicht in die Lage versetzt, so eine Steuer den in England herrschenden Geschäftsbedingungen und -gebräuchen anzupassen. Wir haben deshalb die Idee der Schaffung einer Steuer auf Gewinne über einen festen Grundbetrag hinaus aufgegeben und schlagen vor, zu einer anderen Maßnahme Zuflucht zu nehmen. Ich kann unseren Vorschlag beschreiben als eine „Corporation Tax", die zu einem Satz von 1s. auf das Pfd. erhoben wird von den Gewinnen und dem Einkommen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (concerns with limited liability), die im Handel oder ähnlichen Gebieten tätig sind. Diese Steuer soll neben der Kriegsgewinnsteuer laufen, bis diese aufgehoben wird. Ist ein Unternehmen beiden Steuern unterworfen, dann soll die zweite Steuer als Betriebskosten bei Berechnung der Gewinne für die erste Steuer angesehen werden. Beide Steuern werden bei der Veranlagung zur „Income Tax" abgezogen, und um zu verhindern, daß die neue Steuer eine zu schwere Last für die gewöhnlichen Aktionäre bestehender Betriebe bildet, in denen viele Obligationen und Vorzugsaktien ausgegeben worden sind, so also ein großer Teil des Gewinns für Zinszahlung und feste Dividende zu verwenden ist, wird vorgeschlagen, daß in keinem Falle die Steuer 2s. pro Pfd. der Gewinne übersteigen soll, die nach Zahlung solcher Zinsen und Dividenden verbleiben. Ich möchte das Komitee erinnern, daß Unternehmungen mit großem „prewar-profits-standard" sich der Kriegsgewinnsteuer entziehen, da ihre augenblicklichen Gewinne, obschon hoch, nicht über ihren Grundbetrag hinausgehen, oder daß sie wenigstens auf einen ungebührlich neidrigen Betrag Steuer zu entrichten haben. Gerade hier wird die neue Steuer etwas tun, um diese Anormalität abzustellen. Aber ich rechtfertige sie auch auf viel breiterer Grundlage. „Companies incorporated with a limited liability" genießen Privilegien und Vorteile auf Grund des Gesetzes, wofür sie auch einige Gegenleistungen aufbringen können. Aber außerdem zahlen die Gesellschafter von „partnerships" die Zuschlagsteuer (Super-tax) nicht nur auf die verteilten Gewinne, sondern auch auf die zur Reserve genommenen. Einer solchen Belastung unterliegen die Gewinne dieser Gesellschaften nicht. Die „Corporation Tax" ist gerechtfertigt durch die unterschiedliche Behandlung solcher Gesellschaften nach dem bestehenden Recht und kann als ein Ersatz für die „Super-tax" angesehen werden..... Ich schätze auf der Basis der jetzigen Preise und Gewinne und unter Annahme der weiteren Entwicklung der Industrie in dieser Richtung, daß der Ertrag der neuen Steuer allein in einem vollen Jahre 50 Mill. Pfd. sein wird, neben der Kriegs-

gewinnsteuer zum Satz von 60 % ‚in einem vollen Jahre 35 Mill. Pfd. ergeben wird. Der größte Teil der Steuer für dieses Jahr wird erst nächstes Jahr das Schatzamt erreichen, und aus diesem Grunde nehme ich nicht an, daß die im laufenden Jahre zu erwartende Summe mehr als 3 Mill. Pfd. sein wird.“[2]

Der Entwurf erfuhr bei seiner Beratung eine ziemlich heftige Bekämpfung.[3] Was zunächst die vom Schatzkanzler angeführten drei Argumente anlangt, so wurde die Tatsache, daß Gesellschaften mit großem Vorkriegsgewnin der Kriegsgewinnsteuer entgehen, nicht als ein Grund für die neue Steuer anerkannt. Haben sie früher große Gewinne gehabt, so haben sie diese s. Z. auch genügend versteuert. Hinsichtlich der besonderen Rechte der „companies“ wurde darauf hingewiesen, daß diese nicht nur die Liste ihrer Gesellschafter zu veröffentlichen, sondern auch ihre Bilanzen einzureichen haben, was bei anderen Unternehmungen (partnerships) nicht der Fall ist. Zugegeben wurde, daß nicht ausgeschüttete Gewinne der „Super-tax“ entgehen; es sei aber nicht einzusehen, warum alle Gesellschafter darunter leiden sollen, daß bei einigen Gesellschaften diese Möglichkeit der Steuerumgehung ausgenutzt wird. Dies könne durch eine kleine Aenderung des Einkommensteuergesetzes beseitigt werden.[4]

Wohl am häufigsten wurde die Frage der Auswirkung der Steuer in Hinsicht auf die gewöhnlichen Aktionäre berührt. Letztere hätten — im Gegensatz zu den Vorzugsaktionären — die ganze Steuer zu tragen, und zwar je nach den Verhältnissen bis zu einem Satz von 2s. pro Pfund. Die Steuer sei eine neue Einkommensteuer, aber eine solche, die auf die Leistungsfähigkeit der von ihr betroffenen Personen keine Rücksicht nimmt. Gerade die minder bemittelten Klassen würden von dieser Steuer getroffen, da die reicheren Leute ihr Geld in Obligationen und Staatspapieren anlegen können, während die ersteren vorwiegend auf die gewöhnlichen Aktien angewiesen seien. Viele Personen, die von der „Income Tax“ befreit sind, müßten nun ihr Einkommen bis zu einem Satz von 2s. in anderer Form versteuern. Diese einseitige Besteuerung muß zu einem Sinken der Preise für gewöhnliche Aktien führen und sich damit auf die Gesellschaften selbst ungünstig auswirken.

Von anderer Seite wurde darauf hingewiesen, daß die Körperschaftssteuer abgewälzt werden wird, indem die Gesellschaften die Steuer als Geschäftsunkosten in die Preise einkalkulieren.

---

2. P. D. Commons, 1920, vol. 128, col. 96 ff.

3. P. D. Commons, 1920, vol. 128, 131, 132.

4. Hier wird also schon auf einen Weg hingewiesen, den die Regierung 1922 beschritten hat.

Daß dies aber vorausgesetzt wurde, gab der Schatzkanzler durch die Befreiung der sog. „statutory companies", denen eine Abwälzung nicht möglich ist, zu. Es handle sich nich nicht um einen Abzug von der Dividende des einzelnen Aktionärs, sondern um eine zusätzliche Geschäftsausgabe.

Neben dem Einwand, daß dies die erste Steuer sei, die gegen das „principle of limited liability companies" gerichtet ist, mit dem die wirtschaftliche Entwicklung Englands und des „Empire" eng verknüpft ist, wurde mehrmals die Wirkung der Steuer auf die überaus zahlreichen Gesellschaften betont, die ihre Unternehmungen im Ausland und in England nur ihr Hauptbüro haben. Diese Gesellschaften haben neben der hohen Einkommensteuer auch die Kriegsgewinnsteuer getragen, weil sie eine vorübergehende Maßnahme darin sahen. Sie werden aber nicht gewillt sein, auch noch die Körperschaftssteuer auf sich zu nehmen. Bereits 1914 hatte eine Gruppe von Gesellschaften die Verlegung ihrer Hauptbüros aus England in Erwägung gezogen. Jetzt würde diese Angelegenheit wieder ins Rollen gebracht. Der Schatzkanzler hielt dagegen die Vorteile, die London diesen Gesellschaften bietet, für so groß, daß er diese Befürchtung nicht teilen könne.

Gegen den Vorwurf, daß er die Industrie zu sehr belastet und die Unternehmertätgikeit unterbinde, berief sich der Schatzkanzler auf die Vorschläge, die ihm von den beiden großen Verbänden der Associated Chambers of Commerce und Federation of British Industries gemacht worden waren. Wie man sich schließlich für die Erhöhung der Kriegsgewinnsteuer[5] auf 60 % und gegen eine Besteuerung des Vermögenszuwachses entschieden hatte, so wurde auch die „Corporation Profits Tax" angenommen.

II. Bereits im folgenden Jahre wurde bei Beratung des Finanzgesetzes ein Antrag auf Aufhebung der Steuer gestellt.[6] Hierbei standen im Vordergrund die Gesellschaften mit ausländischen Unternehmungen. Als Beweis dafür, daß die im Vorjahr ausgesprochenen Befürchtungen eingetreten seien, wurden Fälle angeführt, in denen große Gesellschaften ihre Hauptbüros in England aufgegeben haben. Eine ganze Reihe von Gesellschaften stehe im Begriff, sich aus London zurückzuziehen. Die hierdurch eintretenden Nachteile für das eigene Land wurden eingehend beleuchtet. Der Antrag erfuhr jedoch eine Ablehnung. Dagegen wurde neben Vergünstigungen für gewsise Arten von Gesellschaften auch ein Antrag auf Freilassung der Gewinne oder des Ueberschusses der Genossenschaften aus Geschäften mit den eigenen Mitgliedern mit 137 gegen 135 Stimmen angenommen.

Außer den früheren Einwendungen gegen die Steuer wurde 1922 auch der direkte Antrag auf ihre Aufhebung wiederholt[7].

5. aufgehoben 1921.

6. P. D. Commons, 1921, vol. 144, col. 1863 ff.

7. P. D. Commons, 1922, vol. 153, 154, 155.

Wie die Enttäuschung darüber, daß die Regierung nicht von sich aus zu einer Beseitigung gekommen ist, klingt auch die Erwartung durch, daß dieses Jahr das letzt der Steuer sein werde. Der Schatzkanzler erklärte, daß es ganz unmöglich sei, diese Einnahmequelle aufzugeben, wenn er auch die Ansicht teile, daß dieser Steuer kein dauernder Platz im britischen Steuersystem zukomme.

Auch das nächste Jahr brachte noch nicht den erwarteten Wegfall der Steuer. Angriffen in dem Umfange wie in den Vorjahren beugte der Schatzkanzler von vornherein vor, indem er erklärte, daß er die C. P. T. zwar noch nicht aufgeben, jedoch eine Herabsetzung des Steuersatzes auf die Hälfte, also auf 6d. (2,5 %) vorschlagen könne.[8] Beachtenswert ist die Stellungnahme der Arbeiterpartei, die durch einen ihrer Führer (Snowden) zum Ausdruck kam. Die Labour Party sei nicht gegen ein Abschaffung oder Ermäßigung der C. P. T. Wenn eine Milderung der Steuerbelastung die wirtschaftliche Lage überhaupt verbessern kann, dann würde die Abschaffung der C. P. T. dies viel mehr tun als eine Ermäßigung der „Income Tax".

III. Der Arbeiter-Regierung blieb es vorbehalten, diese Steuer 1924 verschwinden zu lassen. Der Schatzkanzler, Mr. Snowden, widmete ihr in seiner Budgetrede folgende Worte: „Die C. P. T. war nicht beliebt bei ihren Urhebern, sie wurde getadelt von deren Nachfolgern und verurteilt von jeder Partei, nicht zum wenigsten von der Arbeiterpartei. Im Vorjahre wurde sie stark beschnitten, und es war ganz augenscheinlich, daß sie nur noch als ihr endgültiges Schicksal erwartend angesehen werden konnte. Ich glaube nicht, daß ihre Urheber jemals für sie mehr als folgendes in Anspruch genommen haben: Zu einer Zeit, als der Handel sehr gut und die Besteuerung eine heftige war, als die Staatseinnahmen erhöht werden mußten, schien diese Steuer weniger Einwendungen ausgesetzt zu sein als andere vorgeschlagene Steuern. Die Umstände sind jetzt ganz andere. Der Handel ist schlecht, und die Führer der Wirtschaft sind sich darin einig, daß die C. P. T. einer der Faktoren ist, die die Entwicklung hemmen. Deshalb halte ich die Zeit für gekommen, ihr letztes Auftreten anzuzeigen. Ich schlage vor, die Steuer mit Wirkung vom 30. VI. 24 aufzuheben, d. h. alle nach diesem Zeitpunkt entstehenden Gewinne sollen von der Steuer frei sein. Wegen des beträchtlichen Zeitraums, der zwischen der Erzielung der Gewinne und dem Zeitpunkt ihrer Veranlagung liegt, wird der Steuerausfall für dieses Jahr nur etwa 2 Mill. Pfd. ausmachen."[9]

Daß dieser Vorschlag ohne weiteres allseitige Zustimmung fand, bedarf wohl kaum der Erwähnung.

8. P. D. Commons, 1923, vol. 162, 165.

9. P. D. Commons, 1924, vol. 172.

Zehntes Kapitel

Das Besteuerungsverfahren.

Als Grundinhalt der Bestimmungen über die C. P. T. (Fin. Acts 1920, sect. 52—56, 1921, sect. 53—58, 1922, sect. 42 und 43, 1923, sect. 36, 1924, sect. 34) läßt sich angeben: Steuerpflichtig sind die im Gesetz bestimmten Gesellschaftsgewinne, die in einer bestimmten Rechnungsperiode erzielt worden sind. Die Steuer beträgt einen bestimmten Prozentsatz dieser Gewinne.

A. Steuerpflichtige Gewinne.

Mit den Bestimmungen hierüber gibt das Gesetz zugleich auch diejenigen über die subjektive Steuerpflicht. Der Steuer unterliegen:

a) die Gewinne einer „British company", die irgendeinen Handels- oder Gewerbebetrieb (trade or business) ausübt oder ein Unternehmen von ähnlichem Charakter betreibt, einschließlich „the holding of investments";

b) die Gewinne einer „foreign company", die in England einen solchen Geschäftsbetrieb ausübt, soweit die Gewinne in England erzielt werden.

Der Ausdruck „company" bedeutet irgendeine Körperschaft (body corporate), bei der die Haftung ihrer Mitglieder beschränkt ist, der Ausdruck „British company" eine solche, die unter den britischen Gesetzen oder durch ein solches Gesetz errichtet worden ist, und der Ausdruck „foreign company" eine solche, die nicht eine „British company" ist.

Befreit sind:

a) die sog. „public utility companies", d. h. Gas-, Wasser- und Elektrizitätswerke, Dock-, Kanal-, Eisenbahn- und Straßenbahnunternehmungen, bei denen die Grenzen für die Preise und die zu verteilende Dividende durch Gesetz festgelegt sind;

b) sog. Baugenossenschaften.

Der Grund für die Befreiung unter a) wurde schon berührt. Da diese Gesellschaften die Steuer nicht auf ihre Abnehmer bezw. Benutzer hätten abwälzen können, würden die Stammaktionäre die ganze Last bei ohnehin schon nicht sehr hohen Dividenden zu tragen gehabt haben.

Besonders hinzuweisen ist auf die Bestimmungen über den Umfang der Steuerpflicht. Bei der „Income Tax" ist eine „company" dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie als „residing in England" anzusehen ist. Während dort von nebensächlicher Bedeutung ist, daß die Gesellschaft im Ausland errichtet ist, stellt die C. P. T. den Ort der Registrierung in den Vordergrund. Eine Gesellschaft, die nicht unter dem englischen Gesetz registiert ist, ist also nur beschränkt steuerpflichtig. Ob für die C. P. T. die Tatsache, daß die Kontrolle und oberste Leitung einer ausländischen Gesellschaft in England ausgeübt werden, ganz ihre Bedeutung verloren haben mag? Daß Erträge aus Kapitalanlagen außerhalb des eigenen Geschäftsbetriebs, soweit es sich nicht um solche Anlagen in England selbst handelt, der C. P. T. nicht unterliegen, kann wohl als sicher gelten. Gedacht ist vielmehr an die eigentlichen Geschäftsgewinne, die im Ausland erzielt werden. Sollte nicht die Steuerbehörde im Einzelfalle zu der Feststellung kommen, daß das Geschäft der betr. Gesellschaft ein einheitliches sei, das ganz in England betrieben wird, und infolgedessen den gesamten Geschäftsgewinn veranlagen? Zieht man die Einkommensteuerpraxis in Betracht, dann dürfte diese Frage zu bejahen sein.[4]

B. Steuersatz und Rechnungsperiode.

I. Der Steuersatz betrug ursprünglich 5 %, d. h. 1s. pro Pfd.; 1923 wurde er für nach dem 30. VI. 23 erzielte Gewinne auf 2,5 % ermäßigt.

Es ist jedoch nicht der ganze errechnete Gewinn zu versteuern. Vielmehr sind von dem Gewinn einer Rechnungsperiode von 12 Monaten die ersten 500 Pfd. steuerfrei. Bei kürzerer Periode ist dieser Betrag entsprechend zu kürzen.

Ferner ist vorgesehen, daß der für eine Rechnungsperiode zu entrichtende Steuerbetrag in keinem Falle den Betrag von 10 % (bezw. 5 % vom 1. VII. 23 ab) des nach den Vorschriften des Gesetzes festgestellten Gewinns nach Abzug der aus dem Gewinn nach einem festen Satz gezahlten Zinsen oder Dividenden auf Obligationen, Vorzugsaktien oder dauernde Anleihen (permanent loan) überschreiten soll, die vor Inkrafttreten des Gesetzes ausgegeben oder aufgenommen sind. Spätere Obligationen und dauernde Anleihen sind nur zu berücksichtigen, wenn sie an Stelle der ersteren getreten sind. Der Ausdruck „permanent loan" bedeutet eine Anleihe von einem dauernden Charakter, die durch

1. vgl. hierzu gerade den De Beers-Fall, 2. Kap. A.

Hypothek oder Schuldverschreibung oder in anderer Weise auf das Vermögen oder Einkommen der Gesellschaft gesichert ist, bei einer Rückzahlung in frühestens drei Monaten nach Kündigung.

Diese Bestimmung kommt aber nur den Gesellschaften zugute, die beim Inkrafttreten des Gesetzes bereits bestanden. Einer Ausdehnung auch auf neue Gesellschaften widersprach der Schatzkanzler mit dem Hinweis darauf, daß diesen ihre Steuerpflicht genau bekannt sei und sie sich in bezug auf die Form und Höhe der Kapitalbeschaffung danach richten können. Anderenfalls bestände von vornherein die Gefahr einer Umgehung der Steuer.

II. Als Rechnungsperiode (accounting period) gilt eine Periode von 12 Monaten, endigend mit dem Tag, an dem gewöhnlich der Rechnungsabschluß der Gesellschaft stattfindet. Falls der Rechnungsabschluß für eine Periode von mehr oder weniger als 12 Monaten oder überhaupt nicht aufgestellt ist, oder wenn die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb aufgegeben oder ihren Betrieb ganz oder teilweise auf eine andere Person übertragen hat, ist die Rechnungsperiode von der Steuerbehörde festzusetzen.

Bei Gesellschaften, die vor dem 1. I. 20 bestanden, galt als erste Rechnungsperiode derjenige Teil des Geschäftsjahrs 1919/20, der in das Kalenderjahr 1920 fiel. Der auf diese entfallende Gewinn war entsprechend ihrer Länge zu berechnen. In Rücksicht auf die mit Wirkung vom 1. VII. 23 eingetretene Herabsetzung des Steuersatzes war bei einer vor diesem Zeitpunkt begonnenen Rechnungsperiode der Gewinn entsprechend der Länge des vor und nach diesem Zeitpunkt liegenden Teils der Periode zu zerlegen. Bei einer nach dem 30. VI. 24 endigenden Periode ist nur noch derjenige Teil des Gewinns zu versteuern, der verhältnismäßig auf den Zeitraum bis zu diesem Datum entfällt.

C. Berechnung der in die Rechnungsperiode fallenden Gewinne.

Als Steuerbemessungsgrundlage gelten die tatsächlich in der betr. Rechnungsperiode erzielten Gewinne. Eine Berechnung unter Beziehung auf das Einkommensteuerjahr oder nach dem Durchschnitt mehrerer Jahre ist ausgeschlossen. Sonst finden die Grundsätze der Einkommensteuer, Schedule D, Anwendung, ob die Gewinne unter dieser Schedule zur Einkommensteuer heranzuziehen sind oder nicht. Dazu kommt jedoch eine Reihe von Sonderbestimmungen:

1. Einzuschließen sind alle Gewinne aus Grundstücken usw., die zum Vermögen der Gesellschaft gehören, ferner alle Zinsen,

Dividenden und andere Einkünfte von Investitionen oder aus einer anderen Quelle, die in der Rechnungsperiode empfangen worden sind. Ausgenommen sind Zinsen, Dividenden oder Einkünfte, die direkt oder indirekt von einer selbst der C. P. T. unterworfenen Gesellschaft bezogen worden sind. Kein Abzug ist erlaubt hinsichtlich des „annual value" von Gebäuden und Grundstücken, die für die Zwecke der Gesellschaft benutzt werden.

2. Gestattet ist die Absetzung von Zinsen auf für Gesellschaftszwecke geliehene Gelder, von Renten, „royalties", vertragsmäßigen Gewinnanteilen von Angestellten (employees) und von anderen Zahlungen, bei denen Einkommensteuer an der Quelle erhoben wird, ausgenommen Dividendenzahlungen und andere Gewinnverteilungen. Diese Berechtigung zur Absetzung bezieht sich jedoch nicht auf „royalties" und Zinsen, die an eine Person gezahlt werden, die direkt oder indirekt ein „controlling interest in the company" hat, und auf Zinsen für „permanent loans".

Diese beiden Ziffern kennzeichnen den wesentlichen Unterschied der C. P. T. gegenüber der „Income Tax". Während die letztere die verschiedenen Einkünfte einer Gesellschaft getrennt nach den einzelnen Schedules erfaßt, will die C. P. T. den gesamten Gewinn in einer Summe erfassen, d. h. neben dem eigentlichen Geschäftsgewinn auch alle etwaigen sonstigen Einkünfte. Deshalb müssen alle Einnahmen, die bei der Veranlagung zur Einkommensteuer außer Antrag zu bleiben haben, weil sie schon an der Quelle besteuert oder anderweitig veranlagt sind, hier berücksichtigt werden, wohingegen Leistungen, die dort wegen des Prinzips der Besteuerung an der Quelle nicht abgesetzt werden dürfen, hier abzusetzen sind. Die Ausnahmebehandlung der Zinsen für „permanent loans" hat ihren besonderen Grund, der schon erwähnt wurde. Auch die Bestimmung in bezug auf Zinszahlungen an Personen „with a controlling interest" hat den Zweck, einer Steuerumgehung vorzubeugen (Anlegung des Kapitals nicht in shares, sondern in loans). Der unter Ziffer 1 erwähnte „annual value" von eigenen Betriebsgrundstücken muß hier im Geschäftsgewinn zum Ausdruck kommen.

Durch Finance Act, 1921, wurden die Zinsen aus bestimmten englischen Staatspapieren von der C. P. T. befreit. Ferner wurde gewissen Gesellschaften in Hinsicht auf die Behandlung der Zinsen auf „permanent loans" folgende Erleichterung gewährt: Wenn das „gross income" einer Gesellschaft über die Hälfte aus Einkünften aus in England gelegenen Grundstücken besteht, soll bei Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns der Abzug der Zinsen für die auf diese Grundstücke aufgenommenen Hypotheken gestattet sein. Außerdem wurden bei einer Gesellschaft, die eine steuerfreie „public utility company" kontrolliert, die von der letzteren bezogenen Einkünfte von der C. P. T. befreit.

3. Die an einen Direktor oder an eine andere leitende Person gezahlte Vergütung darf, wenn es sich um eine Person mit einem „controlling interest" handelt, nur bis zu einem Höchstbetrag von 1000 Pfd. pro Jahr abgesetzt werden. Hierdurch soll vermieden werden, daß ein mehr oder weniger großer Teil der Gewinne als sog. Vergütung der Steuer entzogen werden kann.

4. Abzüge für die Abnutzung, Erneuerung oder das Veralten von Gegenständen des Betriebsvermögens sind nur gestattet entsprechend den Bestimmungen für die Einkommen- oder die Kriegsgewinnsteuer, je nachdem welche günstiger sind.

5. Nicht erlaubt ist ein Abzug in Rücksicht auf die Verpflichtung zur Zahlung bezw. eine schon geleistete Zahlung von Einkommensteuer und C. P. T. Dies betrifft besonders die an der Quelle besteuerten Einkünfte. Hat z. B. eine Gesellschaft an Zinsen einen Barbetrag von 77 Pfd. 10s. bei einem Steuersatz von 4s. 6d. erhalten, so ist nicht dieser Betrag, sondern ein solcher von 100 Pfd. als Einnahme anzusetzen.

6. Dagegen dürfen abgesetzt werden die Beträge an Kriegsgewinnsteuer und Bergwerksrentensteuer.

7. Bei „mutual trading concerns" erstreckt sich der steuerpflichtige Gewinn auch auf den Ueberschuß aus Geschäften mit den Mitgliedern. Bei den eingetragenen Genossenschaften sind jedoch die Kaufdividenden (bonus, discount or dividend on purchases) als Geschäftsausgaben zu behandeln und dementsprechend abzusetzen, ferner gelten bei ihnen seit 1921 auch die Ueberschüsse aus Geschäften mit den Mitgliedern nicht als steuerpflichtiger Gewinn.

8. Bei Lieferungs- oder Leistungsverträgen, die sich über mehrere Rechnungsperioden erstrecken, soll (wenn die Steuerbehörde nach den besonderen Umständen nichts anderes bestimmt), der aus einem solchen Vertrag erwachsende Gesamtgewinn oder -verlust auf die einzelnen Rechnungsperioden entsprechend verteilt werden.

Hierzu tritt noch eine von der Kriegsgewinnsteuer übernommene Vorschrift, die eine besondere Behandlung der sog. Schachtelgesellschaften vorsieht. Besitzt eine Gesellschaft (principal company) alle Anteile einer anderen Gesellschaft (subsidiary company) oder wenigstens die für den einzelnen Gesellschafter gesetzlich zulässige Höchstzahl der Anteile, dann sollen auf Antrag der „principal company" für die Zwecke der C. P. T. die Gewinne der „subsidiary company" als solche der ersteren, d. h. das Unternehmen der Tochtergesellschaft als ein Zweigunternehmen der Muttergesellschaft angesehen werden. Eine selbständige Heranziehung der Tochtergesellschaft unterbleibt also in einem solchen Falle. Bei Feststellung des von der Muttergesellschaft zu zahlenden höchsten Steuerbetrage (vgl. unter B, I.) ist jedoch kein

Abzug erlaubt hinsichtlich irgendwelcher Zahlungen, die von der Tochtergesellschaft an die erstere oder an eine andere company geleistet sind, die in Beziehung auf die Muttergesellschaft ebenfalls eine „subsidiary company" im Sinne dieses Gesetzes ist.

D. Veranlagung usw.

Binnen 2 Monaten nach Aufforderung hat der Sekretär einer englischen „company", bei einer ausländischen ihr englischer Vertreter eine Aufstellung über die Gewinne einer Rechnungsperiode und sonstige verlangte Angaben einzureichen. Diese Personen haben auch die Pflicht, binnen 6 Monaten nach Ablauf einer Rechnungsperiode, wenn sie inzwischen keine Aufforderung erhalten haben, die Steuerpflicht der betr. Gesellschaft anzuzeigen. Tritt eine Gesellschaft in Liquidation, so hat der Liquidator dies der Steuerbehörde mitzuteilen. Auf einen Verstoß steht eine Geldstrafe bis zu 100 Pfd. Kommt die bestrafte Person ihrer Verpflichtung weiterhin nicht nach, so verfällt sie einer weiteren Strafe von 10 Pfd. für jeden Tag nach der ersten Bestrafung.

Einer Gesellschaft ist verboten, durch künstliche (fictitious or artificial) Transaktionen die C. P. T. zu umgehen. Bei Uebertretung wird die Gesellschaft, bei einer ausländischen der Vertreter mit einer Strafe bis zu 500 Pfd. belegt.

Die Steuer ist binnen 2 Monaten nach erfolgter Veranlagung zu entrichten. Bei einer in Liquidation befindlichen Gesellschaft darf die für die Verteilung des Gesellschaftsvermögens verantwortliche Person eine solche erst vornehmen, wenn für eine die Steuerbehörde befriedigende Sicherstellung der Zahlung von C. P. T. gesorgt ist. Auf Zuwiderhandlung steht eine Strafe bis zum dreifachen Betrag der Steuer.

Die Veranlagung ist zulässig innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren nach Ablauf der betr. Rechnungsperiode. Die der Gesellschaft zustehenden Rechtsmittel sind die gleichen wie bei der Einkommensteuer.

Elftes Kapitel.

Die Bedeutung der Steuer.

I. In Beziehung auf den Charakter der C. P. T. läßt sich zunächst feststellen, daß es sich nicht bloß um eine Ertragssteuer handelt. Gerade hierin unterscheidet sie sich von der „Excess Profits Duty". Diese schied die Erträge aus den „outside investments", d. h. aus Kapitalanlagen außerhalb des eigenen Geschäftsbetriebs — soweit es sich nicht um nur vorübergehend außerhalb des Betriebs angelegtes Kapital handelte, das bald wieder für Geschäftszwecke verwendet werden sollte — bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns aus. Die steuerpflichtigen Gewinne waren streng auf die Gewinne aus dem eigenen Betrieb beschränkt. Einzige Ausnahme bildeten die Lebensversicherungsgesellschaften und Unternehmungen, deren Hauptgewinne gerade aus solchen Investitionen fließen, wozu Banken nach ausdrücklicher Erklärung nicht gehörten. Die Kriegsgewinnsteuer war demnach unmittelbar auf den Ertrag des betr. gewerblichen Unternehmens abgestellt.[1] Die C. P. T. dagegen erfaßt grundsätzlich nicht nur die Erträge oder Einkünfte einer „company" aus dem eigenen Geschäftsbetrieb und aus den zum eigentlichen Betriebsvermögen zu rechnenden Kapitalanlagen, sondern auch diejenigen aus etwaigem besonderen Grund- und Kapitalvermögen, überhaupt alle aus irgendeiner Quelle fließenden Einkünfte. Sie ist also eine Steuer auf die Gesamtheit der Einkünfte oder das Einkommen einer solchen Gesellschaft.

Bei einer Betrachtung der C. P. T. in Verbindung mit der „Income Tax" ergibt sich folgendes: Zunächst die Tatsache, daß die C. P. T. bei Berechnung des einkommensteuerpflichtigen Betrags abzusetzen ist, ein Punkt, der weniger ins Gewicht fällt. Von weit größerer Bedeutung ist, daß die „Income Tax" grundsätzlich das Einkommen der Einzelperson besteuert. Wenn sie nun zwar die von einer „company" erzielten Gewinne bei dieser erfaßt, so bedeutet dies nur eine Besteuerung der von den Gesellschaftern durch die Gesellschaft erzielten Einkünfte an der Quelle. Die von der Gesellschaft für die Mitglieder entrichtete

---

1. Büchner, Die britische Kriegsgewinnbesteuerung, 1922, Fin. Archiv, S. 122, 132, 178.

Steuer kommt diesen bei ihrer persönlichen Heranziehung zugute. Im Gegensatz hierzu stellt die C. P. T. eine selbständige Besteuerung der Gesellschaft dar. Der Gesellschaftsgewinn ist hier Einkommen der Gesellschaft als solcher, bevor er von der „Income Tax" als Einkünfte der hinter der Gesellschaft stehenden Mitglieder behandelt wird. Wenn von der C. P. T. in Beziehung auf die Stammaktionäre des öfteren als von einer zusätzlichen Einkommensteuer gesprochen worden ist, so trifft dies nicht mehr oder weniger zu, als wenn eine steuerliche Vorbelastung der Gesellschaft als solcher in anderer Form erfolgt wäre.

II. Im vorhergehenden wurde der Charakter der C. P. T. als derjenige einer Einkommensteuer betont. Damit ist natürlich nicht ausgeschlossen, daß die Steuer gleichzeitig für einen sehr großen Teil der unter sie fallenden Gesellschaften ausschließlich, für sehr viele andere überwiegend und für den Rest in mehr oder weniger großem Umfang eine Besteuerung des gewerblichen Ertrags, d. h. eine Gewerbesteuer bedeutet. Bei einer Betrachtung der wirtschaftlichen Wirkungen der Steuer wird hier anzuknüpfen sein. Was die Frage nach ihrer Abwälzung auf die Kunden anbelangt, so ist die Möglichkeit bei solchen Unternehmungen gegeben, die eine monopolartige Stellung einnehmen, bei anderen Unternehmungen dagegen wegen des Wettbewerbs oft sehr zweifelhaft, wenn nicht von vornherein ausgeschlossen.

Kann die Abwälzung nicht stattfinden, die Mehrbelastung auch nicht mittels Betriebsverbesserungen an anderer Stelle ausgeglichen werden, dann muß die Steuer den zur Verteilung an die Gesellschafter — ausgenommen die Vorzugsaktionäre — verfügbaren Teil des Gewinns verringern. Trotz des einheitlichen Steuersatzes mußte die Auswirkung auf die Gesellschafter je nach den Verhältnissen der einzelnen Gesellschaften sehr verschieden und zum Teil sehr beträchtlich sein. Sie mußte besonders die minder bemittelten Schichten treffen, da die gewöhnlichen Aktien wegen ihres häufig sehr geringen Nennwertes (1 Pfund-Aktien) von diesen mit Vorliebe zur Anlegung ihrer Ersparnisse benutzt werden. Wurde auch in Rücksicht hierauf für die von Gesellschaften, die beim Inkrafttreten des Gesetzes bestanden, zu entrichtende Steuer eine Höchstgrenze geschaffen, so konnte die die Stammaktionäre treffende Belastung im ungünstigsten Fall immer noch 10 % ausmachen. Diese Grenze von 10 % wurde aber hinfällig, wenn die Gesellschaft zur Ausgabe neuer Vorzugsaktien oder Aufnahme zusätzlicher „permanent loans" schritt.

In Anbetracht der schlechten Wirtschaftslage und der ziemlich hohen „Income Tax" stellte die C. P. T. für die bestehenden Gesellschaften trotz der ihnen gewährten Vergünstigung eine

schwere Belastung dar, die auch die Wettbewerbsfähigkeit auf dem Auslandsmarkt ungünstig beeinflussen mußte. Auf die Errichtung neuer und die Erweiterung bestehender Unternehmungen mußte sie hemmend einwirken. Ihre ungünstigen Wirkungen wurden denn auch bald von der Regierung eingesehen und offen zugegeben. Die Bezeichnung der Steuer durch den Schatzkanzler als „a burden on the industry and a check to enterprise" besagt genug. Wie sehr ihr Druck empfunden wurde, läßt sich am besten daran ersehen, daß man sich schon nach einer sehr kurzen Dauer zu ihrer Aufhebung entschloß, obwohl der Steuerertrag selbst für einen Staatshaushalt wie den englischen als nicht ganz unerheblich bezeichnet werden kann. Daß auch die Arbeiterpartei für die Beseitigung eintrat, kann als ein Beweis dafür angesehen werden, daß diese Steuer die Einsicht der Partei verschärft hat, daß jede zu starke Belastung der Unternehmer sich letzten Endes auch für die Arbeiter fühlbar machen muß (Lohnherabsetzungen, Arbeitslosigkeit).

III. Das Steueraufkommen im ersten Jahre (1920/21) betrug nur 650 000 Pfd.; veranschlagt waren 3 Mill. Pfd. Diesen großen Unterschied führte der Schatzkanzler auf Verzögerung der Veranlagungen infolge anderweitiger Belastung der Steuerbehörden zurück. Aber auch der für das Finanzjahr 1921/22 erwartete Ertrag von 30 Mill. Pfd. wurde lange nicht erreicht; es kamen nur 17 516 000 Pfd. ein. Als Grund gab der Schatzkanzler die wirtschaftliche Depression an. Vorsichtiger geworden, setzte er in den Voranschlag für 1922/23 den Betrag von 19 750 000 Pfd. ein. Diesmal stimmte die Rechnung besser: der Ertrag war 18 977 000 Pfund, und zwar für Großbritannien und Nordirland, also mit Ausschluß des irischen Freistaats. Trotz der Herabsetzung des Steuersatzes von 1 s. auf 6 d. wurde für 1923/24 mit einem Aufkommen von 20 Mill. Pfd. gerechnet. Eingegangen sind 23 340 000 Pfd. Die Aufhebung der Steuer mit Wirkung vom 1. VII. 24 hat den Ertrag für 1924/25 kaum beeinflußt. Dieser ist hinter dem Voranschlag von 20 Mill. Pfd. nur mit 0,9 Mill. Pfd. zurückgeblieben. Unter Berücksichtigung der Steuerrückstände (Anfang 1924 handelte es sich um ungefähr 10 Mill. Pfd.)[2] wird dem Staatshaushalt auch noch 1925/26 ein ansehnlicher Betrag aus dieser aufgehobenen Steuer zugute kommen.

2. P. D. Commons 1924, vol. 172, col. 1859.

Quellen und Literatur

1. Die in Betracht kommende Gesetze, für die Einkommensteuer bis the Income Tax, London 1902, sonst in den jährlichen Gesetzsammlungen 1901 zusammengestellt im Kommentar von Dowell, The Acts relating to The Public General Acts.

2. The Parliamentary Debates (zitiert P. D. Commons).

3. Parlamentsdrucksachen:

a) Report of the Departmental Committee on Income Tax, 1905;

b) Report of the Royal Commission on the Income Tax, 1920, Cmd. 615

c) Veröffentlichungen der Kommission zu b), 1919, Cmd. 288.

d) Statement respecting allowances for wear and tear and obsolescence of plant and machinery, 1918, Cmd. 9134;

e) die jährlichen Reports of the Commissioners of H. M's. Inland Revenue.

Büchner, Die britische Kriegsgewinnbesteuerung, Fin. Archiv 1922, S. 76 ff.

Dowell, A History of Taxation and Taxes in England, London 1884.

Harzendorf, Die Einkommensteuer in England, Zeitschrift für die ges. Staatswissenschaft, Erg. Heft 48, 1914.

Hertz, Die Besteuerung der Ausländer in der englischen Einkommensteuer, Münchener Volkswirtschaftl. Studien 1910.

Lauterbach, Staats- und Kommunalbesteuerung in Deutschland, England, den Vereinigten Staaten und den englischen Kolonien, Berlin 1906.

Vocke, Geschichte der Steuern des britischen Reichs, Leipzig 1866.

Finanzarchiv 1906, S. 507 ff.; 1908, S. 628 ff. (Fälle aus der englischen Steuerpraxis)

Lebenslauf.

Am 6. Dezember 1887 zu Berlin geboren, besuchte ich die Gemeindeschule in Treptow (Rega). Nach Selbstvorbereitung und halbjährigem Besuch einer wissenschaftlichen Vorbereitungsanstalt erwarb ich vor der Prüfungskommission in Berlin die Berechtigung zum einjährig-freiwilligen Dienst.

1906 trat ich in die Kaiserliche Marine ein, besuchte ein Jahr die Ingenieur- und Deckoffizierschule und wurde 1916 zum Torpeder-Leutnant, 1918 zum Torpeder-Oberleutnant befördert.

Nach meiner Verabschiedung im Herbst 1919 und Erlangung des Kriegsreifezeugnisses der Leibniz-Oberrealschule zu Charlottenburg studierte ich an der Universität Berlin Staatswissenschaften.